



UiT Norges arktiske universitet

Det juridiske fakultet

Eiendomsskatten på oppdrettsanlegg

Kan grunnrenten i havbruket beskattes gjennom eiendomsskatten?

Louise Billie Grønneberg-Fensbekk

Masteroppgave i rettsvitenskap, JUR-3901, Høst 2021.

Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	1
1.1	Hvordan skattlegge grunnrenten i havbruket?.....	1
1.2	Sentrale begreper: grunnrente og effektiv skattlegging.....	3
1.2.1	Grunnrente og skattleggingen av denne i Norge.....	3
1.2.2	Effektiv skattlegging og sider ved et «godt» skattesystem.....	8
1.3	Metode.....	9
1.4	Oversikt over oppgavens framstilling.....	12
2	Om fiskeoppdrett og reguleringen av oppdrettsnæringen.....	14
2.1	Innledning.....	14
2.2	Kort om fiskeoppdrett og utfordringer ved denne næringen.....	14
2.3	Tillatelsessystemet.....	16
2.3.1	Lokalitetstillatelser og selskapstillatelser.....	16
2.3.2	Mer om selskapstillatelser til kommersielt oppdrett og særformål.....	17
3	Dagens skattlegging av oppdrettsnæringen.....	20
3.1	Innledning.....	20
3.2	Selskapsskatten.....	21
3.3	Eiendomsskatten.....	23
3.3.1	Hvem er kreditor, pliktsubjekt og hva er skatteobjektet?.....	23
3.3.2	Hvordan beregnes skattegrunnlaget?.....	30
3.3.3	Skattesatsen, provenyet og kommunenes forventninger til eiendomsskatteinntektene.....	38
3.4	Formuesskatten og utbytteskatten.....	40
3.5	Eksportavgiften.....	44
3.6	Produksjonsavgiften.....	45
3.7	Auksjonene på selskapstillatelser.....	48
3.8	Oppsummering.....	49

4	Blir grunnrenten i oppdrettsnæringen skattlagt etter dagens regler?.....	51
4.1	Innledning.....	51
4.2	Auksjonene på selskapstillatelser.....	51
4.3	Produksjonsavgiften og eksportavgiften.....	57
4.4	De alminnelige skattene: selskapsskatten, eiendomsskatten, formuesskatten og utbytteskatten.....	58
4.5	Konklusjon.....	59
5	Beskattes grunnrenten i vannkraftnæringen gjennom eiendomsskatten på vannkraftanlegg?.....	61
5.1	Innledning.....	61
5.2	Hvem er kreditor, pliktsubjekt og hva er skatteobjektet?.....	62
5.3	Hvordan beregnes skattegrunnlaget for kraftanlegg?.....	63
5.4	Skattegrunnlagets og skatteinntektenes størrelse.....	67
5.5	Kritikk rettet mot eiendomsskatten på kraftanlegg.....	68
5.6	Konklusjon.....	70
6	Kan grunnrenten i havbruket beskattes gjennom eiendomsskatten?.....	71
6.1	Innledning.....	71
6.2	Skatteobjektet: Hva må det omfatte for å at man kan trekke inn grunnrenten?.....	72
6.2.1	Innledning.....	72
6.2.2	Rettighetene til å drive oppdrett som en del av skatteobjektet.....	73
6.2.3	Lokaliteten som del av skatteobjektet.....	76
6.2.4	Kommunalt forslag om varelager som en del av skatteobjektet.....	80
6.2.5	Oppsummering.....	82
6.3	Skattegrunnlaget: Hvordan verdsette oppdrettsanlegg?.....	82
6.3.1	Innledning.....	82
6.3.2	Verdsettelsesmetode 1: Avkastningsprinsippet.....	84
6.3.3	Verdsettelsesmetode 2: Salgsstatistikk.....	94
6.3.4	Sammenlikning av metodene.....	97

6.4	Konklusjon og oppsummering.....	98
7	Avsluttende refleksjoner	102
7.1	Innledning	102
7.2	Noen refleksjoner om eiendomsskatten.....	102
7.3	Hvordan er veien videre?.....	104
	Referanseliste	108
	Norske lover, forskrifter, rundskriv og internasjonale rettsakter	108
	Lover	108
	Forskrifter.....	110
	Rundskriv	112
	Internasjonale rettsakter	112
	Forarbeider, stortingsdokumenter m.m.	112
	Forarbeider	112
	Stortingsdokumenter	115
	Norske og internasjonale rettsavgjørelser	116
	Høyesterettspraksis.....	116
	Underrettspraksis.....	117
	EMD	117
	ICJ	118
	EFTA-domstolen.....	118
	Offentlige uttalelser, brev, nettsider og liknende	118
	Litteratur, artikler, nettsider og liknende.....	124
	Ikke offentlige tilgjengelige kilder	140

1 Innledning

1.1 Hvordan skattlegge grunnrenten i havbruket?

Oppdrett på laks og ørret hadde sitt utspring i Norge på 60- og 70-tallet, som en attåttnæring for småbrukere langs kysten.¹ Siden da har næringen vokst, og er nå en milliardindustri med eksport til hele verden. I 2019 utgjorde salget av laks, ørret og regnbueørret i Norge over 70 milliarder kroner, og laksen alene stod for 94 prosent av verdiskapningen fra hele havbruksnæringen.² Etter en liten nedgang i 2020, har eksportverdien av laks satt ny rekord i 2021 med 81,4 milliarder kroner.³ Mange har tatt til orde for at næringen bør skattlegges hardere, blant annet fordi deres virksomhet bruker naturressurser som tilhører fellesskapet, samtidig som det utgjør en betydelig belastning på disse. Naturressursene som det siktes til er havet ved kysten som brukes i produksjonsfasene i sjøen. I 2018 oppnevnte Regjeringen Solberg et utvalg for å utrede spørsmålet om særbeskatning av oppdrettsnæringen.⁴ Utvalget la fram sin utredning i NOU 2019: 18 «Skattlegging av Havbruksvirksomhet», heretter kalt Havbruksskatteutvalget, hvor de foreslo en *grunnrenteskatt* på 40 prosent av inntektene til oppdrettsselskapene, kombinert med en produksjonsavgift på 40 øre per kg laks produsert.⁵ Utvalget anslo et årlig proveny på syv milliarder kroner.⁶ Forslaget om grunnrenteskatt ble ikke tatt videre, men en produksjonsavgift ble innført.⁷ Denne skal gi et proveny på ca. 500 millioner kroner årlig.⁸ Flere mener at «lakselobbyen» er skyld i at forslaget om grunnrenteskatt ble avvist.⁹ Det var også stor motstand fra mange oppdrettskommuner, blant annet fordi de fryktet tap av investeringsvillighet i kommunene, tap av inntekter fra næringen, og fordi de mente at verdiene burde tilfalle lokalsamfunnene.¹⁰

¹ Hersoug (2012) s. 23.

² Baklien (2020) og Statistisk sentralbyrå (2020).

³ Norges Sjømatråd (2022).

⁴ Det framgår innledningsvis i NOU 2019: 18.

⁵ NOU 2019: 18 flertallets forslag på s. 16–17 og s. 20–21.

⁶ NOU 2019: 18 flertallets forslag på s. 16–17.

⁷ Forslaget ble nedstemt på landsmøtene til Venstre, Høyre, Frp og Sp, jf. Lorentzen (2019).

⁸ Regjeringen (2020a).

⁹ Lang-Ree (2021).

¹⁰ Alle oppdrettskommunene (39), fylkene (4) og regionene (8) som svarte på høringen til NOU 2019: 18 var imot forslaget, herunder grunnrenteskatten. Det gjelder også KS og Nettverk fjord- og kystkommuner (NFKK). Unntaket var Kvam Herad, som stilte seg mer nøytralt til forslaget. Ingen

Temaet i denne avhandlingen bygger videre på tanken om økt beskatning av oppdrettsnæringen, på grunn av deres bruk av fellesskapets ressurser. Som vi skal se under kapittel 1.2.1 eksisterer det et økonomisk begrep kalt *grunnrente*, som omtaler verdiene fra en naturressurs og at disse bør tilfalle fellesskapet. Den overordnede problemstillingen i denne avhandlingen er om den kommunale eiendomsskatten kan brukes som et middel til å trekke inn grunnrenten i oppdrettsnæringen til fellesskapet. Med «fellesskap» mener jeg det norske samfunnet. Oppdrettsanlegg i havet er allerede ilagt eiendomsskatt, og oppgaven bygger videre på denne. Begrunnelsen for valget av eiendomsskatten som «innfallsvinkel» er flere. For det første vil det være lite hensiktsmessig å vurdere en identisk skatt med den som ble foreslått i Havbruksskatteutvalget. For det andre er stedbundne verdier, som naturressurser og eiendom, smarte skatteobjekter i en verden som blir mer globalisert.¹¹ Faste og immobile verdier er vanskeligere å endre i form, flytte over landegrenser eller skjule for skattemyndighetene.¹² For det tredje virker det som om eiendomsskatten på kraftanlegg fungerer som et verktøy for å trekke inn verdiene fra ressursene i kraftproduksjonen, og det kan tenkes å ha overføringsverdi til oppdrettsanlegg grunnet likheter som tilgang på og bruk av vannressurser. For det fjerde har endringer i eiendomsskatten på oppdrettsanlegg vært ønsket fra kommunalt hold, for å øke inntektene fra denne.¹³ Det taler også for at en kommunal beskatning av verdiene av naturressursene vil møte mindre motstand enn forslaget til Havbruksskatteutvalget. Det vil være en politisk «bakvei» for å øke skattetrykket på oppdrettsnæringen. Den endringen som ble foreslått har imidlertid Finansdepartementet avvist, noe som pirret nysgjerrigheten min for å undersøke eiendomsskatt som mulig innkrevingsmetode fra havbruk.¹⁴ Jeg drøfter ikke om oppdrettskommunene har behov for flere skatteinntekter, fordi det er et politisk anliggende.

kommuner uten oppdrett svarte på høringen, noe som er litt pussig ettersom forslaget ville sørget for større fordeling av verdier fra næringen til disse. Høringssvarene finnes på regjeringens nettsider under «Høring – NOU 2019: 18 Skatting av havbruk».

¹¹ Scheel-utvalget foreslo at man skulle legge mindre vekt på selskaps- og inntektsskatt, og større vekt på blant annet eiendomsskatt, se NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi s. 19. De viste til OECDs rapport om skattereformer, som også foreslo dette, se OECD (2010) s. 10.

¹² Agenda (u.å.) s. 7–8. Se også Mirrlees (2011) s. 369–371.

¹³ Meld. St. 2 (2014–2015) s. 95.

¹⁴ Meld. St. 2 (2014–2015) s. 95. Dette kommer jeg tilbake til i kapittel 6.2.4.

Spørsmål om fordeling av skatteproveny mellom offentlige aktører kan løses gjennom fordelingsregler kommuner seg imellom, eller mellom stat og kommuner.¹⁵

Avhandlingens overordnede problemstilling reiser flere viktige underproblemstillinger. Det første er hvordan bruk av fellesskapets naturressurser blir beskattet i Norge. Her sikter jeg til en bruk som gir store fortjenester, som ved oljevirksomhet og kraftvirksomhet. Denne diskusjonen, samt sentrale begrepsmessige avklaringer, finner jeg hensiktsmessig å drøfte allerede i kapittel 1.2. Det er for å gi leseren nødvendig kunnskap for å forstå innholdet i avhandlingen. Oversikten over resten av framstillingen finnes i kapittel 1.4. Et annet spørsmål er hvordan oppdrettsnæringen blir skattlagt i dag, og om den samlede beskatningen allerede trekker inn verdien av grunnrenten i næringen.¹⁶ Hvis det er tilfellet, er det ikke hensiktsmessig å øke beskatningen av denne. Dette ble vurdert i Havbruksskatteutvalget, men siden da har man innført en produksjonsavgift og gjennomført enda en auksjon for tildeling av oppdrettstillatelser.¹⁷ Det aktualiserer en ny vurdering. Videre reises spørsmålet om hvordan eiendomsskatten på kraftanlegg virker, og om denne trekker inn verdiene fra vannfallet. Gjennom denne avhandlingen vil leseren få innsikt i skattleggingen av oppdrettsnæringen generelt og særlig om eiendomsskatteinstituttet. Sistnevnte er det skrevet lite teori om, og enda mindre om eiendomsskatten på oppdrettsanlegg.

1.2 Sentrale begreper: grunnrente og effektiv skattlegging

1.2.1 Grunnrente og skattleggingen av denne i Norge

Jeg vil i det følgende redegjøre for begrepet grunnrente, om grunnrenten i havbruket og skattleggingen av grunnrente i Norge. Skattlegging av oppdrettsnæringen er spesielt aktuelt på grunn av det som kalles *grunnrente*. Det er et økonomisk begrep fra tidlig 1800-tallet, utviklet av den britiske økonomen David Ricardo (1772–1823).¹⁸ Han interesserte seg for virksomheter

¹⁵ Se NOU 2019: 16 Skattlegging av vannkraftverk s. 158, som sier at fordelingshensyn uansett ikke bør styre skattleggingen. De førende hensynene er effektivitet, mens fordelinger kan løses etterpå.

¹⁶ Det er nødvendig å se enkeltskatter i lys av skattesystemet som helhet, fordi alle skattene virker sammen. Det er vanlig i NOU-er, se for eksempel NOU 2019: 18, og i teori, se Harboe (2004) s. 183–184.

¹⁷ Den første auksjonen ble holdt i 2018, og den andre ble holdt i 2020.

¹⁸ Piketty (2013) s. 26.

som baserte seg på å utnytte jorden, hvor utnyttaren fikk tilbake større verdier enn innsatsfaktoren tilsa – en såkalt «arbeidsfri» inntekt.¹⁹ Han kalte avkastningen fra dette for «ground rent», som kan oversettes til grunnleie. Ved en misforståelse ble dette til grunnrente på norsk.²⁰ Den omtales også som ressursrente, men jeg bruker ordet grunnrente/grunnrenten i denne oppgaven.²¹ Ricardo og andre etter han har ment at grunnrenten tilhører fellesskapet fordi den skriver seg fra samfunnets verdier, og ikke den parten som utnytter ressursen – selv om eier- eller bruksrettigheten skulle ligge på private hender.²² Derfor bør virksomheter som bruker jorden eller andre naturressurser yte en leie til fellesskapet for å benytte seg av disse.

I dag brukes begrepet grunnrente om verdier fra en næring som bruker *begrensede naturressurser* i sin produksjon, og derved gir en *ekstraordinær avkastning*.²³ Med avkastning menes nettoinntekter over en bestemt periode. Avkastningen regnes som ekstraordinær fordi den er høyere enn gjennomsnittet til sammenliknbare næringer.²⁴ Den beregnes ved at man trekker fra den antatte alminnelige fortjenesten fra nettoinntektene, slik at man sitter igjen med det ekstraordinære overskuddet.²⁵ Med bruk av naturressurser siktes det til foredling eller salg av produkter fra naturen som olje eller fisk, eller bidragende faktorer i produksjonen, som for eksempel gode jordsmonn eller gunstige beliggenheter langs kysten. Knappheten av naturressursene sikter til at disse er begrenset i mengde, eller at de er regulert slik at tilgangen er begrenset gjennom kvoter, vilkår om konsesjoner og liknende. Knappheten fører til høyere etterspørsel enn tilbud, og presser prisene opp. Slik blir avkastningen ekstraordinært høy, og

¹⁹ Under Napoleonskrigene observerte han at prisene på korn økte som følge av matmangel. Pågangen på å dyrke korn steg, som igjen økte leieprisen på jorden, og jordeier-bransjen ble svært lukrativ på kort tid. Se Moene (2002) s. 2 og Moene (2019).

²⁰ Se Moene (2002) s. 2 og Moene (2019).

²¹ Begrepene kan brukes om hverandre, se NOU 2019: 18 s. 91.

²² Se Moene (2019). To kjente tilhengere var Henry George (1839–1897), en selvært amerikansk sosialreformator og økonom, som selv var opphavet til Georgismen – tanken om at all eiendom bør ilegges en grunnrenteskatt – og senere Winston Churchill (1874–1965). Se Moene (2019), Munthe (2020) og Stamsø (2019). Ricardo og George inspirerte også flere nordmenn, herunder forfatteren Arne Garborg (1851–1924) og politikeren Johan Castberg (1862–1926), se Munthe (2020) og Ryggvik (2010) s. 31–32.

²³ Greaker og Lindholt (2021) s. 3. Dette er den nyeste rapporten til Greaker og Lindholt, som omhandler grunnrenten i akvakulturnæringen. Jeg bruker også deres rapport fra 2019, fordi den har et videre omfang.

²⁴ NOU 1992: 34 Skatt på kraftselskap s. 169.

²⁵ Greaker og Lindholt (2021) s. 9.

grunnrentenæringen over gjennomsnittet lønnsom. Den ekstraordinære avkastningen skyldes innsatsfaktorene fra naturens side, og ikke innsatsen fra produsenten selv, og grunnrenten kan derfor sies å ligge i naturressursene. I vår tid må en vurdering av om en næring er grunnrenteskapende eller ikke, gjøres i et globalt perspektiv. For eksempel er kornproduksjon begrenset i norsk sammenheng, men rikelig i verdenssammenheng. Motsatt finnes strøm fra vannkraft og petroleum i rikelig tilfang i Norge, men er mer begrenset i en global sammenlikning. Følgelig er norsk kornproduksjon ikke regnet som en grunnrentenæring, men det er både kraft- og petroleumsvirksomheten.

Begrepet grunnrente og beskatningen av denne har eksistert lenge i Norge, på grunn av kraft- og petroleumsnæringen.²⁶ Kraftnæringen ble etablert som en grunnrentenæring på starten av 1900-tallet, hvor juristen og politikeren Johan Castberg (1862–1926) sørget for at mye av verdiskapningen tilfalt staten.²⁷ For petroleumsnæringen skjedde det samme et halvt århundre senere, da denne oppstod.²⁸ Felles for begge var at noen i staten innså verdien i disse, og sørget for at verdiene tilfalt fellesskapet. I kraftnæringen lå grunnrenten på ca. 30 milliarder kroner årlig før pandemien traff, mens i petroleumsnæringen var den over 300 milliarder kroner.²⁹ I Norge skattlegges både kraft- og petroleumsnæringen hardere enn alminnelig selskapsvirksomhet. I petroleumsnæringen beskattes grunnrenten med en særskatt på 56 prosent.³⁰ Vannkraftsnæringen er ilagt en grunnrenteskatt på 37 prosent.³¹ Grunnrente kan også skattlegges på andre måter. For eksempel kan grunnrenten trekkes inn til fellesskapet gjennom offentlige eierandel i selskaper som skaper grunnrente. Staten har en eierandel i Equinor på 67

²⁶ Ønsket er at fellesskapet skal ha verdien fra ressursen, se Engen og Hanisch (1991) om petroleumsvirksomheten, s.13. Det var også formålet ved utforming av skattesystemet på petroleumsvirksomhet, se Ot.prp. nr. 26 (1974–1975) s. 11. Det er gjentatt i NOU 2019: 18 i innledningen på s. 9–10, s. 97–98 og s. 210.

²⁷ Ryggvik (2010) s. 32–33.

²⁸ Ryggvik (2010) s. 31.

²⁹ Greaker og Lindholt (2019) s. 14 og 17. Grunnrenten i petroleumsnæringen er mer volatil enn i kraftnæringen, og har fluktuert mellom 150 og 600 milliarder kroner siden 2000, se figur 3.6 på s. 17.

³⁰ Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven eller petrsktl.) § 5 første til tredje ledd og Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet (2021). Satsen på særskatten fastsettes hvert år, og settes til et nivå som gjør at summen av selskapskatten og særskatten er 78 prosent, se Skatteetaten (2021a).

³¹ Lov 26. mars nr. 14 1999 om skatt av formue og inntekt (skatteloven eller sktl.) § 18-3 og Olje- og energidepartementet (2019a).

prosent, og får dermed deler av grunnrenten gjennom utbyttet.³² Kraftselskaper er ofte statlig eller kommunalt eide.³³ Denne metoden å høste inn grunnrente på er imidlertid ikke aktuell for oppdrett, fordi det ikke finnes statlig eide oppdrettsselskaper.³⁴ Grunnrente kan også trekkes inn gjennom vederlag for tilgangen til naturressursene, for eksempel ved auksjoner, eller gjennom royalties,³⁵ avgifter eller andre skatter, som for eksempel eiendomsskatt.³⁶ I tillegg vil alminnelige skatter som selskapsskatten, formuesskatten og utbytteskatten også kunne treffe en grunnrente. Andelen grunnrente som tilfaller fellesskapet fra ulike aktører vil følgelig variere, avhengig av skattekategorien, krav om vederlag for konsesjon, det offentlige direkte eierandeler i et selskap med mer. Selv om det ideelle er at grunnrenten tilhører fellesskapet, vil det nok i realiteten aldri bli slik at hele grunnrenten tilfaller fellesskapet. Det vil blant annet skyldes *vidninger*, som jeg forklarer i neste kapittel (1.2.2).

Om det finnes grunnrente i oppdrettsnæringen er en antakelse jeg hittil har tatt, men det er et spørsmål som må besvares for den videre drøftelsen. Havbruksskatteutvalget vurderte dette, og kom til at lakse- og ørretoppdrett er en grunnrentenæring.³⁷ Oppdrettsselskaper bruker havet langs kysten som naturressursen i sin virksomhet. Denne er i dag begrenset gjennom vilkår om konsesjoner og kvotebegrensninger. Konsesjonene ble lenge gitt vederlagsfritt, og de fleste er tidsubegrensede, se kapitler 2.3.2 og 3.7. I tillegg vil det være fysiske plassbegrensninger og begrensninger i miljøets tåleevne som påvirker dette. Norske sjøområder er spesielt egnet for oppdrett av laks og ørret, som følge av gode strømforhold, oksygenrikt vann, gunstige temperaturer og skjermede beliggenheter i fjorder, som også gjør kysten vår en begrenset ressurs i et globalt perspektiv.³⁸ Det er ikke mange steder i verden hvor man kan drive oppdrett

³² Equinor (2021).

³³ Stat, kommuner og fylkeskommuner eier omtrent 90 prosent av produksjonskapasiteten for kraft i Norge, se Olje- og energidepartementet (2019b).

³⁴ Staten solgte seg ut av det eneste statlig eide oppdrettsselskapet (Cermaq), se Prop. 1 S (2013–2014) s. 192 og Innst. 8 S (2013–2014) s. 75. Se også Gjendem og Lorentzen (2014).

³⁵ Royalty finnes i oljenæringen og innebærer at staten mottar en prosentandel av produksjonsverdien. Forskjellen mellom royalty og skatt er at skatten tar en prosentandel av overskuddet. Ryggvik, Smith-Solbakken og Tollaksen (2020).

³⁶ Det er helt kort nevnt som en mulighet i NOU 2019: 18 s. 97.

³⁷ NOU 2019: 18 i kapittel 6.

³⁸ NOU 2019: 18 s. 75–76.

av laks og ørret. Områdene må likne på våre forhold, og dette gjelder for eksempel for Færøyene, Skottland, Canada og Chile.³⁹

Ifølge en rapport av Mads Greker og Lars Lindholt, fra Statistisk sentralbyrå, har det eksistert betydelig grunnrente i oppdrettsnæringen siden år 2000.⁴⁰ De siste årene har grunnrenten i akvakultur ligget på ca. 20 milliarder kroner i året.⁴¹ I 2020 var den ca. tolv milliarder kroner som følge av pandemien.⁴² Grunnrentens størrelse kan sammenliknes med vannkraft, som nevnt over er på ca. 30 milliarder kroner.⁴³ Rapporten undersøker grunnrenten i hele akvakulturnæringen, og tallene gir gode beregninger av grunnrenten i laks- og ørretoppdrett fordi over 90 prosent av verdiene stammer derfra.⁴⁴

Oppdrettsnæringen selv vil nok hevde at de ikke er en grunnrentenæring, ettersom produktet de produserer og ressursen de utnytter er ikke det samme, slik som i oljenæringen. Oppdrettsnæringen må selv fremstille fisken, før den settes ut i havet. Det er imidlertid ikke en betingelse etter det økonomiske begrepet at naturressursen som brukes i produksjonen er den samme som produktet som selges. Et godt eksempel er vannkraft, hvor naturressursen og produktet ikke er likt. På samme måte kan man argumentere for at kvaliteten, og dermed prisen på oppdrettsfisken, blant annet er et resultat av havmiljøet den har levd i. Som oppdrettsselskapet Måsøval AS selv reklamerer for på sine nettsider:

Naturen utenfor Frøya lager den aller beste laksen. Vi i Måsøval hjelper bare til. Siden 1973 har vi spilt på lag med de ville naturkreftene på norskekysten.⁴⁵

Basert på innholdet i grunnrentebegrepet og analysen fra Statistisk sentralbyrås rapport er det trygt å konkludere med at det skapes grunnrente i oppdrettsnæringen.

³⁹ NOU 2019: 18 s. 75 figur 4.7 om havoverflatetemperaturer.

⁴⁰ Greker og Lindholt (2021) s. 5–6.

⁴¹ Det skyldes blant annet økte laksepriser, se Greker og Lindholt (2021) s. 6 og 15.

⁴² Greker og Lindholt (2021) s. 15.

⁴³ Greker og Lindholt (2019) s. 14 og 17.

⁴⁴ Baklien (2020) og Statistisk sentralbyrå (2020).

⁴⁵ Måsøval (u.å.).

1.2.2 Effektiv skattlegging og sider ved et «godt» skattesystem

En viktig side ved spørsmål om skattlegging er *effektivitet*. Med effektiv skattlegging siktes det til målsetningen om å skattlegge uten å forårsake for store samfunnsøkonomiske tap, for eksempel redusert omsetning eller arbeidsvillighet.⁴⁶ Disse effektene av skattlegging kalles «vridninger».⁴⁷ En skatt er vridende når den påvirker pliktsubjektene eller andre til å endre sine handlinger.⁴⁸ Alle forhold som skatteyter selv kan påvirke er derfor sårbare for vridninger. Det betyr at de fleste skatter er vridende.⁴⁹ Ett unntak er skatt på grunnrente, fordi det utelukkende treffer et så høyt overskudd at skatteyter likevel ikke blir motivert til å endre sine handlinger.⁵⁰ Skatter som ikke forårsaker vridninger er *nøytrale*.⁵¹ Hittil kan vi derfor si at grunnrente beskattes av to grunner: Først fordi staten mener at det er riktig at verdien fra naturressursen tilfaller fellesskapet, og dernest fordi skattlegging av denne er nøytral – altså den forårsaker ikke samfunnsøkonomiske tap.

Man kan skille mellom effektivitet på to plan; i skattesystemet og i de enkelte skattene. For å oppnå et effektivt skattesystem bør samfunnet forsøke å bruke flest mulige nøytrale skatter for å innhente skatteproveny.⁵² Et «godt» skattesystem ilegger først markedskorrigerende skatter for å styre forbrukerne i den retningen man ønsker.⁵³ Dette er skatter som har som hensikt å være vridende for å oppnå et bestemt mål, for eksempel alkohol- og tobakksavgiften som skal redusere inntaket av disse.⁵⁴ Deretter benyttes nøytrale skatter, som grunnrenteskatter, for å innhente et så stort proveny som mulig, med få negative konsekvenser.⁵⁵ Til slutt benyttes

⁴⁶ Zimmer (2018) s. 31 og Mirrlees (2011) s. 29. Effektivitet er et kjent skatterettslig mål. Frankrikes finansminister under Ludvig XIV, Jean Baptiste Colbert (1619-1683), skal ha sagt at «[...] 'the art of taxation consists in so plucking the goose as to procure the largest quantity of feathers with the least possible amount of hissing'», McKechnie (1896) s. 77.

⁴⁷ Eide og Stavang (2018) s. 510–511.

⁴⁸ Eksempelvis kan inntektsskatt påvirke arbeidstakere til å jobbe mer eller mindre. Høy inntektsskatt tilsier at ferie blir billigere, samtidig som man må jobbe mer for å øke nettoinntekter til eget forbruk, jf. Eide og Stavang (2018) s. 509–510.

⁴⁹ NOU 2019: 18 s. 11–12. Vridninger er ikke ulovlig, og de kan rettferdiggjøres hvis formålet med skattleggingen veier opp for det økonomiske tapet, jf. Eide og Stavang (2018) s. 509.

⁵⁰ NOU 2019: 18 s. 12. Karen Helene Ulltveit-Moe, lederen for Havbruksskatteutvalget, gjentok dette i et intervju i august i fjor, jf. Johnsen (2021).

⁵¹ NOU 2019: 18 s. 11–12.

⁵² NOU 2019: 18 s. 84–85.

⁵³ Se både NOU 2019: 16 s. 85 første spalte og NOU 2019: 18 s. 85 andre spalte.

⁵⁴ Store norske leksikon (2017) og NOU 2019: 18 s. 85.

⁵⁵ NOU 2019: 16 s. 85 og NOU 2019: 18 s. 85.

vridende skatter, som for eksempel inntektsskatten, for å løfte provenyet til et nivå som dekker inntektsbehovet til det offentlige.⁵⁶ For å oppnå effektivitet innad i de enkelte skattene utformer man skattereglene på måter som skal redusere de ovennevnte vridningseffektene, eller for at man skal oppnå de vridningene man ønsker, som i de markedskorrigerende skattene. Et tiltak for å redusere vridninger er likebehandling av alle objekter innenfor samme skatteform, for eksempel at eiendommer behandles likt.⁵⁷ Likebehandling forhindrer blant annet påvirkninger i investeringsvillighet.

I tillegg til effektivitet finnes det andre viktige mål ved skattlegging, som rettferdig skattlegging, praktikabel skattlegging for skatteinnkrever og skatteyter og lave administrative kostnader.⁵⁸ Disse er ofte identifisert som selvstendige mål, men vil kunne ha påvirkninger på effektiviteten.⁵⁹

Ved drøfting av eiendomsskatten i denne avhandlingen, er målene om effektivitet, praktisk gjennomførbarhet og liknende, relevante aspekter å se hen til. Dette er ikke gjenstand for egne vurderinger, men er et perspektiv som følger vurderingene, herunder om beskatningen av grunnrente gjennom eiendomsskatten vil være nøytral.

1.3 Metode

For å undersøke dagens skattesystem for oppdrettsanlegg, herunder eiendomsskatten, brukes en alminnelig *rettsdogmatisk* metode for å beskrive gjeldende rett (de lege lata). Rettskildene består i stor grad av lovttekst, forarbeider, Høyesterettspraksis, noe underrettspraksis der det ikke finnes avklaring i Høyesterett og offentlige organers uttalelser.⁶⁰ Det finnes lite juridisk

⁵⁶ NOU 2019: 16 s. 85 og NOU 2019: 18 s. 85.

⁵⁷ Fordi nøytralitet er koblet til likebehandling, brukes betegnelsen «nøytralitetshensyn» ofte om likebehandling. Se Zimmer (2018) s. 31. Det var et sentralt poeng både i skattereformen av 1992 og 2006, og senere videreført i NOU 2014: 13 s. 15.

⁵⁸ NOU 2014: 13 s. 13. Dette var også viktige momenter da man skulle utforme en skatt på petroleumsvirksomheten, se Ot.prp. nr. 26 (1974–1975) s. 13.

⁵⁹ For eksempel er stabilitet viktig for investeringsvilligheten, se Gaasemyr (2021b).

⁶⁰ Slike uttalelser kan ha varierende vekt, avhengig av hvilke hold de kommer fra og om de er støttet av andre rettskildedefaktorer. Det kan være etterfølgende tolkninger av lovgiver (ofte kalt etterarbeider), tolkninger av et departement eller andre forvaltningsorganer. Se for eksempel Rt. 1973 s. 87 A om skatt, hvor Finansdepartementets uttalelser sammen med underliggende praksis ble gitt betydelig vekt, se s. 89–90.

litteratur om eiendomsskatt. Det består hovedsakelig av lovkommentarer fra Mattis Stavang (1994) og Einar Harboe (2004), og kommentarer fra Ingvild Brandal Gaasemyr (2021) i Rettsdata og Silje Aga Rogan (2021) i Karnov Lovkommentar. Eiendomsskatt på oppdrettsanlegg er enda mindre omtalt og problematisert i litteraturen, som blant annet kan skyldes at reglene er av nyere dato (fra 2008).⁶¹ Dette er i seg selv en grunn til at det er interessant å undersøke dette område nærmere. Jeg vil bygge på granskninger av disse kildene, og vil i tillegg gi uttrykk for egne synspunkter.

Når jeg senere tolker eller foreslår endringer i eiendomsskatten, vil jeg ha beveget meg over i en *rettspolitisk* drøftelse av hvordan gjeldende rett bør være (de lege ferenda). Rettspolitikken kan beskrives som den aktive bruken av rettskildelæren, med formål å undersøke rettstilstanden i lys av verdier og idealer som er lagt til grunn i norsk rett eller i samfunnet.⁶² Det er en metode som utfordrer middelet, altså gjennomføringen av målene og verdiene, og ikke målet i seg selv. Dersom man utfordrer målet, har man beveget seg inn i den politiske sfære. Hvis man avdekker at gjeldende rett ikke ivaretar målene og verdiene, er det nødvendig å utfordre rettstilstanden.⁶³ Det er verdt å nevne at en rettspolitisk undersøkelse også kan konkludere med at gjeldende rett er slik den bør være. I denne avhandlingen vil jeg se nærmere på rettstilstanden, sett opp mot målet om å høste inn grunnrente, eiendomsskattens system og effektivitetshensyn.

Dette er en skatterettslig oppgave, riktignok med rettsøkonomiske trekk, som betyr at man må være bevisst det forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet om at inngrep krever grunnlag i lov, jf. lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven eller GrL.) § 113.⁶⁴ Skatt er et inngrep i den enkeltes eiendomsrettigheter.⁶⁵ Kravet om grunnlag i lov er begrunnet i at

⁶¹ Endret ved lov nr. 90/2008.

⁶² Brækhus (1998) s. 381–382 og Eriksen (2012) s. 140.

⁶³ Eriksen (2012) s. 148.

⁶⁴ Skatterett er spesiell forvaltningsrett, jf. Zimmer (2018) s. 37.

⁶⁵ I norsk rett er inngrep i eiendomsretten ikke ansett like alvorlig som inngrep i person, se Aall (2018) s. 121 og Rt. 1996 s. 1415 P (Borthen) s. 1429. Skattlegging er et inngrep etter Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) protokoll 1 artikkel 1, jf. lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett § 2 nr. 1. Se også *Darby v. Sweden* [J] avsnitt 30, men skatt er sjeldent illegitimt, jf. *Spacek, s.r.o v. The Czech Republic* [J] avsnitt 40–41. Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD) har uttalt at de nasjonale myndighetene er nærmest til å vurdere dette, jf. *James and others v. The United Kingdom* [P] avsnitt 46. I Norge legitimeres skatt etter behov

borgerne skal kunne forutsi sin rettsstilling, og sikre demokratisk legitimitet bak inngrepene lover. Legalitetsprinsippet er derfor et tolkningsprinsipp for hvordan man skal tolke rettskildene på forvaltningsrettens område. Det gir uttrykk for at rettskildene må tolkes i lys av *lovgiverviljen*.⁶⁶ Dette støttes av Høyesterettspraksis.⁶⁷ Konsekvensen av dette er at tolkningsretningen er styrt med loven som utgangspunkt. Forarbeider vil ha vekt som rettskilde ettersom disse gir uttrykk for lovgiverviljen, men det er nødvendig å være bevisst at forarbeidene ikke har den samme legitimiteten som lovens ordlyd. Dessuten kan innholdet i lov utvikle seg med tiden, mens forarbeider er mer statiske. Legalitetsprinsippet utelukker ikke bruk av forskjellige rettskilder, men setter rammer for hvilken vekt disse kan ha og i hvilken retning de kan trekke.⁶⁸ Dette tolkningsrommet i det forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet, i motsetning til det strafferettslige legalitetsprinsippet,⁶⁹ er begrunnet i praktiske hensyn knyttet til den krevende oppgaven det er å forvalte felleskapets interesser. Frederik Zimmer gir uttrykk for at det ikke eksisterer et strengt legalitetsprinsipp på skatterettens område, og tilføyer at «Det gjelder ikke noe prinsipp i norsk skatterett om at skattelover i tvilstilfelle skal tolkes i skattyters favør».⁷⁰ Flere har imidlertid tatt til orde for at skatteregler bør tolkes strengt, for eksempel Mattis Stavang og Jens Edvin Skoghøy. Førstnevnte trekker en parallell til strafferetten, og sistnevnte mener at inngrep må ha en klar hjemmel i lov (altså ikke bare et grunnlag).⁷¹ Jeg er uenig i at gjeldende rett opererer slik, jf. redegjørelsen over.⁷² Jeg ser deres poeng, om at det er fordelaktig med en klar forankring i lov av hensyn til borgernes forutsigbarhet. Derimot vil jeg ved tolkning av skatteregler vært varsom med en slik «strafferettslig» tilnærming, ettersom man gjennom skatteregler forsøker å skape et effektivt, praktikabelt, kostnadsbesparende og rettferdig system som fordeler byrder på mange. Dersom all skattlegging må ha klar hjemmel i lov, vil det kreve en svært detaljrik lovgivning, og føre til at mange ville kunne «planlagt» eller

for offentlige inntekter, utjevning av forskjeller og å fremme effektiv ressursbruk, jf. Eide og Stavang (2018) s. 506–509 og NOU 2014: 13 s. 53. Eiendomsskatt og grunnrenteskatt er uten tvil legitimt.

⁶⁶ Tobiassen (2019) s. 128–131.

⁶⁷ Rt. 2014 s. 1281 A avsnitt 48, fulgt opp i HR-2017-344-A avsnitt 39.

⁶⁸ Eksempelvis kan ikke reelle hensyn være det primære rettsgrunnlaget.

⁶⁹ Det strafferettslige legalitetsprinsippet krever hjemmel i lov, jf. GrL § 96 første ledd.

⁷⁰ Zimmer (2018) s. 49–50.

⁷¹ Stavang (1994) s. 147 og Skoghøy (2018) s. 55, jf. hans dissens i skattesaken Rt. 2015 s. 203 A (Scancem) avsnitt 73. Deres argumenter er av rettspolitisk karakter.

⁷² Det finnes en masteravhandling om dette temaet, se Bondi (2018), særlig kapittel 2. Forfatteren selv mener at gjeldende rett ikke er slik som Skoghøy skriver, se avhandlingens s. 8–9.

tolket seg unna skatt. Av disse grunnene mener jeg at hensynet som begrunner tolkningsrommet i legalitetsprinsippet er spesielt treffende for skatteretten. Skatt er heller ikke en straff, selv om det nok kjennes slik for mange, men en felles finansiering av velferden. I realiteten vil skattesystemet være et inngrep som over tid gir mer tilbake, enn det tar fra mange.

1.4 Oversikt over oppgavens framstilling

Den følgende fremstillingen er delt i seks deler. I kapittel 2 gis en introduksjon til oppdrettsnæringen og en kort oversikt over relevante sider av reguleringen av denne.

I kapittel 3 redegjør jeg for dagens skattlegging av oppdrettsnæringen. I tråd med oppgavens problemstilling gjøres det en grundig redegjørelse av eiendomsskattereglene, og en noe mindre inngående beskrivelse av de andre skatteformene. Hensikten er å gi leseren et overblikk over dagens situasjon, og nødvendig bakgrunnskunnskaper for senere drøftelser.

I kapittel 4 drøftes spørsmålet om grunnrenten i oppdrettsnæringen blir beskattet gjennom dagens regelverk. Formålet med kapittelet er å undersøke nivået av grunnrentebeskatning, og legge opp til den videre fremstillingen.

I kapittel 5 redegjør jeg for eiendomsskatten på vannkraftanlegg, for å undersøke om denne trekker inn grunnrenten i kraftnæringen og i så fall hvordan dette gjøres.

I kapittel 6 drøfter jeg eiendomsskattens evne til å trekke inn grunnrenten i oppdrettsnæringen, herunder om man kan benytte dagens eiendomsskatteregler til dette. I dette kapitlet besvares det overordnede spørsmålet i avhandlingen. Normalt vil spørsmål om skattlegging ha en side til EØS-retten, særlig statsstøtte-reglene i EØS-avtalen, som bør vurderes for å sørge at Norges forpliktelser etter denne er overholdt.⁷³ Jeg drøfter likevel ikke eiendomsskatten eller de andre

⁷³ Stortinget innehar lovgivermyndigheten, jf. Grl. § 75 bokstav a, men den er riktignok begrenset av EØS-avtalens rammer. Avtalen er gjennomført i norsk rett, jf. lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) § 1 første ledd første punktum. Spørsmål om skattlegging kan berøre EØS-avtalens regler om statsstøtte i artikkel 61 nr. 1, særlig dersom det er et tiltak som kan være selektivt. Et støttetiltak må ha økonomisk karakter, noe et skattetiltak vil ha, se Sejersted (2022) kapittel 17 «Vilkår: økonomisk fordel» (under publisering).

skattene opp mot EØS-regelverket, fordi oppdrettsnæringen som en del av fiskerisektoren er unntatt fra hovedavtalens regler.⁷⁴

Til slutt, i kapittel 7, gis noen refleksjoner rundt eiendomsskatten på oppdrettsanlegg og dens egnethet som en grunnrenteskatt, gjennom et framtidsrettet perspektiv. Jeg hever også blikket, og ser på de videre utsiktene for skattleggingen av grunnrenten i næringen.

⁷⁴ Det framgår av EØS-avtalen artikkel 20 at fisk og fiskeprodukter omfattes av protokoll 9 – ikke av hovedavtalen, se HS-konvensjonen vedlegg «HS-nomenklaturen» kapitler 25 til 97, jf. artikkel 8 nr. 3 bokstav a. I protokoll 9 finnes det en liknende regel mot statsstøtte i artikkel 4 nr. 1, men ordlyden er snevrere enn den i artikkel 61. Det er liten tvil om at artikkel 4 nr. 1 omfatter oppdrett, jf. sak E-12/16 *Marine Harvest ASA v. ESA*, om statsstøtte i akvakultur. EFTA-domstolens uttalelser er bare rådgivende, jf. ODA artikkel 34, jf. EØS-loven § 1, men norske domstoler vil normalt følge disse, se HR-2016-2554-P (Holship) avsnitt 77. I *Marine Harvest*-saken var dessuten staten Norge støttepart til ESA. Håndhevelsen av artikkel 4 nr. 1 er lagt til medlemsstatene selv. ESA har ikke myndighet til å føre tilsyn med spørsmål om statsstøtte og fiskerisektoren. Det følger av ordlyden til hele protokoll 9 artikkel 4 og av *Marine Harvest*-saken avsnitt 79. I tillegg til dette er protokoll 9 «bare» en folkerettslig forpliktelse, og ikke gjennomført som intern rett. Presumsjonsprinsippet sier at norsk rett skal harmoniseres med folkerettslige forpliktelser så langt det lar seg gjøre, med mindre det er direkte motstrid. Da skal den norske regelen gå foran. Se Ot.prp. nr. 45 (2002–2003) s. 13. Arnesen og Stenvik hevder at framleggelse for Stortinget til samtykke kan gi en forankring i norsk rett, se Arnesen og Stenvik (2015) s. 128. Jeg har ikke funnet et slikt samtykke fra Stortinget om ratifisering av protokoll 9. Samlet tilsier disse forholdene at regelens gjennomslagskraft i norsk rett er svak, og ettersom Norge selv er håndhevingsmyndighet vil det i realiteten tilsa at staten har en større skjønnsmargin til å skattlegge oppdrettsnæringen enn en næring som er omfattet av hovedavtalen. Norge må imidlertid være varsomme med å utnytte skjønnsmarginen, da man kan frykte beskyttelsestiltak fra andre parter, se protokoll 9 artikkel 4 nr. 3 og Laurantz (2020) s. 30–31. Det er fortsatt en internasjonal forpliktelse som skal overholdes. Lovgiver har imidlertid pekt på dette som et svært teoretisk spørsmål, se NOU 2012: 2 Europautredningen s. 387–388 ved note 58. Av hensyn til oppgavens problemstilling og omfang har jeg derfor avgrenset mot en videre drøftelse av dette.

2 Om fiskeoppdrett og reguleringen av oppdrettsnæringen

2.1 Innledning

For å kunne analysere den mulige skattleggingen av grunnrenten i laks- og ørretoppdrett er det nødvendig å kjenne til noen fakta om næringen og hvordan denne er regulert. I dette kapitlet vil jeg derfor redegjøre for grunnleggende trekk ved næringen, og det nokså kompliserte tillatelsessystemet for laks- og ørretoppdrett. Først presenteres noen fakta om næringen, hva jeg behandler som oppdrett i denne oppgaven, og noen utfordringer tilknyttet oppdrettsnæringen (kapittel 2.2). Deretter presenteres tillatelsessystemet (kapittel 2.3), herunder skillet mellom selskapstillatelser og lokalitetstillatelser (kapittel 2.3.1) og skillet mellom kommersielle matfisktillatelser og oppdrettstillatelser med særformål (kapittel 2.3.2).

2.2 Kort om fiskeoppdrett og utfordringer ved denne næringen

Fiskeoppdrett er fremstilling av fisk i fangenskap, gjerne fra rogn til ferdigslaktet fiskeprodukt.⁷⁵ I denne avhandlingen behandles bare oppdrett av laks og ørret, fordi det produseres mest av disse artene i Norge,⁷⁶ og fordi det er sikkert at produksjon av laks og ørret i havet er grunnrenteskapende, se kapittel 1.2.1. Med ørret menes regnbueørret, den amerikanske ørretarten som ofte omtales som ørret, ikke den norske ørretarten.⁷⁷ Jeg avgrenser også mot landbasert oppdrett, fordi de ikke benytter seg av fellesskapets naturressurser på samme måte som oppdrettsanleggene i havet. Det er ikke gitt at det finnes grunnrente der, og det utgjør en veldig liten andel av oppdrettsanleggene i Norge.⁷⁸ I avhandlingen bruker jeg ordene *oppdrett*, *havbruk* og *akvakultur* om hverandre til å betegne fiskeoppdrett.

Produksjonen i Norge består hovedsakelig av oppdrett fram til slakteklar fisk eller ferdigslaktet fisk. Videreforedling skjer som regel i utlandet, særlig i Polen, Frankrike og Danmark.⁷⁹ Livssyklusen til oppdrettslaks er minimum 20 måneder fra rogn til slakteklar fisk. Smolt

⁷⁵ Ofte med egen produksjon av rogn og ungfisk, se Misund (2021).

⁷⁶ Misund (2021).

⁷⁷ Det er fordi det produseres lite av den norske ørretarten i oppdrettsnæringen, jf. Vøllestad (2021).

⁷⁸ Det finnes kun ett anlegg i Norge som driver oppdrett av laks på land (Fredrikstad Seafoods), se Hage (2020).

⁷⁹ Nøstbakken og Selle (2019) s. 2 og Steinset (2020).

(ungfisk) blir satt ut i havet etter ca. 8–18 måneder som yngel i ferskvann. Fra settetidspunktet bruker den mellom 12 til 18 måneder på å oppnå en slaktevekt på 3–6 kg.⁸⁰ Livssyklusen til oppdrettsørreten kan være noe kortere enn for laksen.⁸¹

De fleste oppdrettsanlegg ligger nært land langs kysten, og alle ligger innenfor grunnlinjen.⁸² Grunnlinjen er grensen mellom indre farvann, definert som sjøområdet med skjær og holmer, og sjøterritoriet.⁸³ Dette er av betydning fordi grunnlinjen også er grensen for eiendomsskatten. Havbruk til havs, i territorialfarvann og internasjonale farvann, er ennå framtidsvyer.⁸⁴

Oppdrettsnæringen forårsaker en rekke miljø- og dyrehelseutfordringer. Den mest kjente er spredning av lakselus, særlig til villaksbestandene.⁸⁵ I tillegg rømmer en del oppdrettsfisk og gyter med villaksen, noe som påvirker villaksens genetiske mangfold både i Norge og i Sverige.⁸⁶ Mye fisk dør også i anleggene.⁸⁷ Miljøet og andre arter som lever rundt oppdrettsanlegg påvirkes av store mengder antilusemidler, medisiner, kjemikalier, fôr-rester, ekskrementer og liknende.⁸⁸ Store utslipp av næringssalter, som fosfor og nitrogen, kan medføre økt algevekst og overgjødning i innelukkede terskelfjorder. Dette er fjorder med grunne innløp fra havet, som begrenser utskifting av vann.⁸⁹

I 2018 var ca. 35 prosent av eierskapet i bransjen utenlandsk.⁹⁰ Disse sidene ved utviklingen av næringen er gjenstand for bekymring, særlig i kommunene.⁹¹ Frykten er at verdier fra

⁸⁰ Havforskningsinstituttet (2021). Settefisk veier mellom 100–500 gram.

⁸¹ Thomsen (2018).

⁸² Gullestad (2011) s. 54. Oppdrettsanlegget til Nordlaks er den første «havfarmen», og den befinner seg fem kilometer vest for Hadseløya, jf. Hagen (2021). Det er likevel innenfor grunnlinjen.

⁸³ Grunnlinjen trekkes mellom de ytterste øyene tilhørende fastlandet og over fjorder, jf. lov 27. juni 2006 nr. 57 om Norges territorialfarvann og tilstøtende sone (territorialfarvannsloven) § 1 andre ledd, jf. Havrettskonvensjonen artikkel 5 og *United Kingdom v. Norway*.

⁸⁴ Woll og Sørbø (2021). Se også rapporten fra Nærings- og fiskeridepartementet (2018) s. 8–10.

⁸⁵ Miljødirektoratet (2021).

⁸⁶ Gyting mellom oppdrettsfisk og villaks leder til svakere avkom, jf. Vitenskapelig råd for lakseforvaltning (2020) s. 66–67. Det er bevist at norsk oppdrettslaks også påvirker de svenske laksebestandene, se Næss (2021). Det er nærliggende å tro at dette også kan påvirke villaksbestander i andre land i framtiden.

⁸⁷ Det kan skyldes mange ting, men dårlig fiskehelse er en indikator, se Oliveira (2021) s. 16.

⁸⁸ Miljødirektoratet (2021). Det kan for eksempel påvirke krepsdyr, jf. Grefsrud (2021) s. 152–162.

⁸⁹ Miljødirektoratet (2020).

⁹⁰ Nøstbakken og Selle (2019) s. 6.

⁹¹ Olsen, Sørgård og Lysvold (2014).

lokalsamfunnene skal forsvinne til utlandet. Den mest direkte konsekvensen er tap av formuesskatt, som utenlandske eiere av aksjeselskap ikke må betale.

2.3 Tillatelsessystemet

2.3.1 Lokalitetstillatelser og selskapstillatelser

Utgangspunktet etter akvakulturloven er at laks- og ørretoppdrett er forbudt, og krever tillatelse.⁹² Tillatelsen gir oppdrettere rett til produksjon av bestemte arter, på bestemte områder i avgrenset omfang.⁹³ Tillatelser kan enten gis som nye tillatelser fra offentlig hold eller overføres mellom private parter, for eksempel ved salg.⁹⁴ En oppdrettstillatelse er sammensatt av to deler: en *lokalitetstillatelse* og en *selskapstillatelse*.⁹⁵ Lokalitetstillatelsen gir aktøren rett til å benytte et konkret *areal*, typisk oppgitt ved bruk av koordinater.⁹⁶ Lokalitetstillatelser tildeles etter søknad av fylkeskommunen. Lokalitetstillatelsen gir *ikke* eiendomsrett til lokaliteten, men rett til en definert bruk innenfor gjeldende reguleringer.⁹⁷ Selskapstillatelsen angir *hvem* som har rett til å drive oppdrettsvirksomhet, med hvilket *volum* og til hvilket *formål*. Det fins ulike typer selskapstillatelser. Et hovedskille går mellom tillatelser til kommersiell matfiskoppdrett og tillatelser til særlige formål. De kommersielle tillatelsene har siden 2018 blitt tildelt av staten gjennom auksjonsrunder, se kapittel 3.7. Tidligere har de vært gitt mot faste vederlag, og før 2002 ble de gitt vederlagsfritt.⁹⁸ Tillatelser med særformål tildeles på samme måte som lokalitetstillatelsene. Disse er nærmere redegjort for under, i kapittel 2.3.2.

At det kreves to tillatelser for å drive med lakseoppdrett, fremkommer ikke direkte av loven, men følger av forarbeidene.⁹⁹ I dag er det mulig å benytte flere selskapstillatelser på en lokalitet og en selskapstillatelse på flere lokaliteter. Det er ikke lengre et en-til-en-forhold mellom

⁹² Lov 17. juni 2005 nr. 79 om akvakultur (akvakulturloven eller akvl.) § 4 første ledd. Se også forskrift 22. desember 2004 nr. 1798 om tillatelse til akvakultur for laks, ørret og regnbueørret (laksetildelingsforskriften) § 5 første ledd, jf. akvl. § 7.

⁹³ Akvl. § 5 første ledd

⁹⁴ Akvl. §§ 6, jf. 7, og 19.

⁹⁵ Laksetildelingsforskriften § 8 jf. § 5, jf. Akvl. §§ 6 og 7.

⁹⁶ Akvl. § 5 første ledd og Ot.prp. nr. 61 (2004–2005) s. 58.

⁹⁷ Ot.prp. nr. 61 (2004–2005) s. 58.

⁹⁸ NOU 2019: 18 s. 45.

⁹⁹ Ot.prp. nr. 61 (2004–2005) s. 57–58.

tillatelsene, noe det var tidligere.¹⁰⁰ Når jeg videre i oppgaven bruker betegnelsen «oppdrettstillatelse» eller «tillatelse», refererer jeg til denne enheten som utgjør selskaps- og lokalitetstillatelsen sammen. Dersom jeg sikter til en av disse vil jeg spesifisere dette nærmere.

Både lokalitets- og selskapstillatelsen angir den *maksimalt tillatte biomassen* (MTB) av fisk som en oppdretter kan ha stående i havet.¹⁰¹ Selskapstillatelsens MTB er standardisert, som regel til 780 tonn.¹⁰² Lokalitetstillatelsens MTB er gitt ut ifra miljøets tålegrense, fiskens velferd og søkerens behov, og vil variere avhengig av geografisk plassering.¹⁰³ Biomassetaket for en lokalitet er gjerne langt høyere enn for en selskapstillatelse, for at man skal kunne benytte flere selskapstillatelser på en lokalitet.¹⁰⁴ Eksempelvis har oppdrettsselskapet Mowi en lokalitet på Grøttingsøy i Frøya kommune med MTB på 7020 tonn, som tilsvarer det samme som ni selskapstillatelser.¹⁰⁵ I realiteten betyr det at oppdretteren må holde seg innenfor lokalitetsbiomassen til det konkrete anlegget, og samtidig ikke produsere mer enn den samlede biomassen fra alle selskapstillatelsene.

2.3.2 Mer om selskapstillatelser til kommersielt oppdrett og særformål

Tillatelser til kommersielt matfiskoppdrett tildeles av departementet gjennom tildelingsrunder i auksjons form.¹⁰⁶ Det finnes i dag 1087 selskapstillatelser med kommersielt formål.¹⁰⁷ Siden 2017 har kommersielle matfisktillatelser blitt regulert gjennom det såkalte trafikklyssystemet.¹⁰⁸ Dette systemet deler kysten inn i 13 produksjonsområder, hvor alle kommersielle matfisktillatelser innplasseres.¹⁰⁹ Basert på en miljøindikator farges produksjonsområdene grønt, gult eller rødt.¹¹⁰ Produksjonskapasiteten i området justeres

¹⁰⁰ Gullestad (2011) s. 20.

¹⁰¹ Forskrift 17. juni 2008 nr. 822 om drift av akvakulturanlegg (akvakulturdriftsforskriften) § 4 bokstav g.

¹⁰² I Troms og Finnmark er det 900 eller 945 tonn på grunn av en kapasitetsøkning i 2011, jf. laksetildelingsforskriften § 15, jf. akvl. § 5 andre ledd.

¹⁰³ Meld. St. 16 (2014–2015) s. 31.

¹⁰⁴ Hovland (2021).

¹⁰⁵ Helstad (2021). Lokalitets-ID til det konkrete anlegget er 12435.

¹⁰⁶ Laksetildelingsforskriften § 14, jf. akvl. § 6 og 7.

¹⁰⁷ Ved utgangen av 2020, se Fiskeridirektoratet (2021a) vedlegg «Antall tillatelser 1994–2020».

¹⁰⁸ Forskrift 16. januar 2017 nr. 61 om produksjonsområder for akvakultur av matfisk i sjø av laks, ørret og regnbueørret (produksjonsområdeforskriften) § 2 andre ledd, jf. akvl. § 7.

¹⁰⁹ Produksjonsområdeforskriften § 3.

¹¹⁰ Miljøindikatoren er lakselus, jf. produksjonsområdeforskriften § 8 andre ledd, jf. akvl. § 6.

deretter hvert andre år, hvor kapasiteten økes i grønne områder og reduseres i røde.¹¹¹ Det har ført til en utvanning av selskapstillatelsens standardiserte biomassegrense, fordi tillatelsesstørrelsen nå kan justeres opp og ned uavhengig av denne.¹¹² Hensikten med systemet er å forene lønnsomhet med en bærekraftig utvikling av bransjen slik at kystmiljøets bæreevne ikke overskrides.¹¹³ Det er vanlig å gi kommersielle matfisktillatelser uten tidsbegrensninger, selv om de kan tidsbegrenses.¹¹⁴ Det betyr at aktørene besitter tillatelser som kan videreselges eller pantsettes,¹¹⁵ og med en tilknytning til en fast lokalitet likner dette på fast eiendom.

Det finnes flere typer selskapstillatelser som har andre primærformål enn kommersiell drift, her omtalt som særtillatelser.¹¹⁶ De viktigste typene er tillatelsene til stamfiskanlegg, forskningstillatelser, undervisningstillatelser, visningstillatelser og utviklingstillatelser.¹¹⁷ Disse fem typene er del av verdiskapningen i næringen, både gjennom utvikling av havbruksteknologi og fordi fisken i anleggene kan benyttes i den kommersielle produksjonen.¹¹⁸ *Tillatelser til stamfiskanlegg* er tillatelser som gis med formål om avl av sykdomsfri fisk.¹¹⁹ *Undervisningstillatelser* gis til utdanningsinstitusjoner som underviser i akvakultur.¹²⁰ Institusjonene bruker anleggene i undervisningen og i alminnelig oppdrett, ofte sammen med de større selskapene.¹²¹ *Visningstillatelser* er tillatelser gitt med hensikt om å «styrke kunnskapen om akvakultur hos publikum».¹²² Per i dag er det en midlertidig stans i

¹¹¹ Regjeringen (2020b).

¹¹² Spørsmål om justering av selskapstillatelsenes MTB har vært prøvd for tingretten i TSOFT-2020-109859. Domstolen kom til dette ikke var i strid med Grl. §§ 97 eller 105.

¹¹³ Produksjonsområdeforskriften § 1. Se også Falch (2019) s. 25–26.

¹¹⁴ Akvl. § 5 andre ledd, jf. Ot.prp. nr. 61 (2004–2005) s. 58–59.

¹¹⁵ Selskapstillatelser registreres i akvakulturregisteret, som gir mulighet til rettslige disposisjoner i tillatelsene, jf. forskrift 28. desember 2005 nr. 1706 om Akvakulturregisteret (A-registerforskriften) § 1 første ledd, jf. akvl. §§ 19 og 20. Forskriften er gitt i medhold av akvl. § 18.

¹¹⁶ Se laksetildelingsforskriften kapittel 5.

¹¹⁷ Det finnes også særtillatelser for fiskeparker og slaktemerder, men de er langt mindre eller kun brukt til å oppbevare fisk rett før slakt, se laksetildelingsforskriften §§ 28 b og 25.

¹¹⁸ Se laksetildelingsforskriften § 22 hvor ordlyden «matfisk» brukes til å omtale fisken i anleggene, jf. laksetildelingsforskriften § 4 bokstav e. Se også Mellbye (2018) s. 76 fig.

¹¹⁹ Laksetildelingsforskriften § 22 siste ledd.

¹²⁰ Laksetildelingsforskriften § 22 femte ledd, jf. § 26 første ledd.

¹²¹ Mellbye (2018) s. 81. Undervisningstillatelsene er svært lukrative både for undervisningsinstitusjonene og deres samarbeidspartnere, se Bøhren og Wold (2020).

¹²² Laksetildelingsforskriften § 22 sjettede ledd, jf. akvl. § 1.

tildeling av disse.¹²³ Både *utviklingstillatelser* og *forskningstillatelser* gis til søkere som ønsker å utvikle ny teknologi og drive forskning.¹²⁴ Forskjellen mellom disse er at utviklingstillatelser senere kan konverteres til kommersielle matfisktillatelser mot en sum på ti millioner kroner til staten.¹²⁵ Ordningen med utviklingstillatelser var begrenset for perioden 2015–2017, men den forrige regjeringen antydte at det kunne bli aktuelt å gjenåpne den.¹²⁶

Felles for særtillatene er at de gis vederlagsfritt etter enkeltsøknader av Fiskeridirektoratet, med tidsrammer på 10 eller 15 år.¹²⁷ De fleste kan fornyes etter at tiden har løpt ut, og utviklingstillatelsene blir tidsubegrensede dersom de konverteres.¹²⁸ Den øvre rammen på biomasse per særtillatelse er 780 tonn.¹²⁹ Et unntak er utviklingstillatelsene, som er omfattet av trafikklyssystemet.¹³⁰ Tanken er at særtillatelsene skal tjene et samfunnsnyttig formål.¹³¹ De er likevel i aller høyeste grad en del av den kommersielle virksomheten. Disse særtillatelsene har dessuten vært gjenstand for nyere vurderinger om deres funksjon og nødvendighet, hvor det kan være indikasjoner på at de i større grad subsidierer markedsinnovasjon framfor forskning.¹³²

¹²³ Laksetildelingsforskriften § 22a første ledd. Begrunnelsen er et behov for å undersøke disse nærmere, se Regjeringen (2021a).

¹²⁴ Laksetildelingsforskriften § 22 andre ledd og § 28 a første, tredje og fjerde ledd, jf. § 23 første ledd.

¹²⁵ Gitt at målene for prosjektet er oppnådd, jf. laksetildelingsforskriften § 23 c.

¹²⁶ Fiskeridirektoratet (2021b) og Regjeringen (2018) s. 33.

¹²⁷ Se Fiskeridirektoratet (2017), Fiskeridirektoratet (2021b), Fiskeridirektoratet (2021c) og Laksetildelingsforskriften § 8 andre ledd og § 23 første ledd. Det kan stilles vilkår ved tildeling.

¹²⁸ Laksetildelingsforskriften § 23 første ledd.

¹²⁹ Laksetildelingsforskriften § 28 b.

¹³⁰ Produksjonsområdeforskriften § 2 tredje ledd.

¹³¹ Marcussen (2021) s. 13.

¹³² Se sammendraget til Deloitte (2019) s. 4–5 og effektiviteten av forsknings- og utviklingstillatelser i oppsummeringen til Grünfeld (2021) s. 50–52.

3 Dagens skattlegging av oppdrettsnæringen

3.1 Innledning

En problemstilling jeg reiste i kapittel 1.1 er hvordan oppdrettsnæringen skattlegges i dag. Det er nødvendig å se på hele skattebildet til oppdrettsnæringen av flere grunner. For det første må man undersøke dagens skattlegging for å kunne besvare spørsmålet som reises i neste kapittel, om grunnrenten i oppdrettsnæringen allerede blir skattlagt. For det andre vil en oversikt over skattleggingen muliggjøre at man kan identifisere eventuelle spørsmål om dobbeltbeskatning senere, det vil si når samme verdier skattlegges flere ganger.¹³³ Redegjørelsen vil gi innsikt i dagens skattesystem for oppdrettsnæringen og være et nødvendig bakteppe for leseren ved drøftelsen av om eiendomsskatt kan være et middel for å trekke inn grunnrenten. Jeg presiserer her at jeg ikke kan gå inn på alle detaljer i denne framstilling, men jeg vurderer det heller ikke som nødvendig ut ifra formålet med dette kapitlet. Redegjørelsen for eiendomsskatten er imidlertid mer utførlig ettersom det er hovedtemaet i oppgaven.

Oppdrettsselskapene er underlagt flere skatteformer som kan trekke av verdiene i næringen, og som det derfor er interessant å se nærmere på, herunder eiendomsskatt, selskapsskatt, en eksportavgift og en produksjonsavgift. Eiere av selskaper eller andeler av selskaper er ilagt en formuesskatt og utbytteskatt, som også kan treffe verdier som ligger i næringen. Derfor inkluderer jeg disse i redegjørelsen. Når man redegjør for en skatt, er det nødvendig å identifisere dens formål og forskjellige elementer. Hvem er *skattekreditor* (skatteinnkrever) og hvem er *skatteyder* (pliktsubjektet for skatten), hva er *skatteobjektet* (forholdet som skattlegges), hvordan beregnes *skattegrunnlaget* (verdien av forholdet), hva er *skattesatsen* og hvor stort er *skatteprovenyet*? Innholdet i disse begrepene vil differensiere noe for de forskjellige skattene, og jeg vil derfor redegjøre nærmere for disse underveis.

¹³³ Det finnes ikke et generelt forbud mot dobbeltbeskatning i norsk rett, men ifølge Høyesterett er det et prinsipp i norsk rett at samme inntekt ikke skal skattes to ganger av samme skatteyder, jf. Rt. 2015 s. 982 A avsnitt 26 og 30. Prinsippet kan sies å utelukke en direkte skattlegging av samme verdi to ganger, men når verdien skifter form eller blir truffet på en annen måte er det ikke lenger dobbeltbeskatning. Det er blant annet akseptert at inntekt som blir til formue kan formuesbeskattes, selv om den har vært gjenstand for en inntektsskatt tidligere. Spørsmål om dobbeltbeskatning er en kjent problemstilling, se for eksempel Thomle (1922) s. 11 og s. 290–291.

Her mener jeg dessuten at man må utvide horisonten til «total government take».¹³⁴ Begrepet omtaler de totale inntektene en stat får fra en næring eller en produksjon, ikke «bare» skatteinntektene. Det vil dermed også omfatte inntektene fra auksjonssystemet som brukes for å tildele selskapstillatelser. Dersom man utelukker andre tiltak enn skatt risikerer man å ikke fange opp grunnrente som allerede er inndratt av det offentlige – for eksempel gjennom vederlag for konsesjoner. Dessuten vil andre former for innhenting av verdier til det offentlige kunne påvirke hvordan skattene virker. Tittelen på dette kapitlet, «skattlegging», er med andre ord ikke helt presis, men jeg mener at det gir essensen av innholdet på en kortfattet måte.

Først presenteres de ordinære skattene, selskapsskatten (kapittel 3.2), eiendomsskatten (kapittel 3.3), og formuesskatten og utbytteskatten (kapittel 3.4). Deretter de to særavgiftene for fiskeri- og oppdrettsnæringen, eksportavgiften (kapittel 3.5) og produksjonsavgiften (kapittel 3.6). Til sist behandles auksjonene på selskapstillatelsene kapittel (3.7), før det gjøres en oppsummering av funnene (kapittel 3.8).

3.2 Selskapsskatten

Selskapsskatten er betegnelsen på den alminnelige inntektsskatten på aksjeselskaper og andre selskaper og innretninger.¹³⁵ Oppdrettsselskaper er ofte organisert som aksjeselskaper, og er *pliktsubjektet* for skatten.¹³⁶ *Skattekreditor* for selskapsskatten er den som har krav på skatteinntektene, som her er staten.¹³⁷ Formålet er å gi inntekter til staten *Skatteobjektet* er gjenstanden eller forholdet som skal skattlegges, som for selskapsskatten er inntekten til selskapene.¹³⁸ Hovedregelen sier at «enhver fordel vunnet ved [...] virksomhet» er skattepliktig.¹³⁹ Begrepet «fordel» omfatter inntekt fra blant annet omsetning av varer, som for

¹³⁴ Syversen (1991) s. 77, jf. St.meld. nr. 25 (1973–74) s. 43. Begrepet er mest brukt i petroleumsskattesammenheng, og var særlig populært på 60- og 70-tallet, se Syversen (1991) s. 79.

¹³⁵ Sktl. § 2-2 første ledd.

¹³⁶ For eksempel Mowi ASA, SalMar ASA, Lerøy ASA m.fl.

¹³⁷ Det følger av sktl. § 2-36 andre ledd første punktum, hvor det står at norske og utenlandske selskaper, jf. sktl. § 2-2 første ledd, er fritatt for skatt til kommune og fylkeskommune.

¹³⁸ Se sktl. § 5-1 første ledd, jf. sktl. § 1-1 første ledd bokstav b og Zimmer (2018) s. 102.

¹³⁹ Sktl. § 5-1 første ledd.

eksempel fiskeprodukter.¹⁴⁰ Det betyr at inntekten fra oppdrettsvirksomhet er omfattet av selskapskatten.

Skattegrunnlaget er verdien man fastsetter skatteobjektet til, og senere beregner skatteytelsen etter. I dette tilfellet er skattegrunnlaget nettoinntektene.¹⁴¹ I beregningen av skattegrunnlaget gis det fradrag for kostnader tilknyttet erverv, vedlikehold eller sikring av skattepliktig inntekt, og tap og underskudd.¹⁴² For oppdrettere omfatter dette blant annet anlegg på land, som lagerbygg, kaianlegg og liknende, anlegg i sjøen, med flytemoduler, merder, fôranlegg, og fartøyer til fôring.¹⁴³ I kostnader tilknytter erverv av inntekt ligger også eksportavgiften og eiendomsskatten, jf. sktl. § 6-15, og muligens produksjonsavgiften. Se kapittel 3.6 for nærmere redegjørelse av regelen og forholdet til produksjonsavgiften. Selskaper kan gjøre fradrag for skatter og avgifter som er regnet som nødvendige for å erverve eller sikre inntekten. Dette fradraget er riktignok i skattegrunnlaget, som betyr at det er en prosentvis reduksjon og ikke et «krone-for-krone»-fradrag i skatteytelsen.¹⁴⁴ Dermed er det ikke en fullstendig omfordeling av midler mellom skattene. Tilvekst i beholdninger av fisk regnes ikke som inntekt, selv om det har en økonomisk verdi.¹⁴⁵ Det er en fradragsberettiget kostnad ved erverv, for eksempel kostprisen for smolt, på samme måte som fôrkostnader og liknende.¹⁴⁶ Verdien av fisken skattlegges først når den realiseres.¹⁴⁷

Skattesatsen på inntektsskatten for selskaper og innretninger er 22 prosent.¹⁴⁸ Det er en flat skattesats, som betyr at alle skatteyttere betaler den samme satsen. Skattesatsen har minsket over

¹⁴⁰ Sktl. § 5-30.

¹⁴¹ Se Sktl. §§ 5-1 og 6-1. «Fordel» som ikke er pengeytelse verdsettes til omsetningsverdi, se § 5-3.

¹⁴² Sktl. §§ 6-1, 6-2, 6-3 og §§ 14-30 til 14-53, jf. 6-10 første ledd.

¹⁴³ Det følger av sktl. §§ 14-30 flg., jf. § 6-10 første ledd. Avskrivings-satsen rangerer fra 4 til 20 prosent.

¹⁴⁴ Eksempel: dersom skattegrunnlaget til selskapskatten er 100 millioner kroner, gjøres fradraget for utgifter, herunder skatter og avgifter i denne, og ikke i provenyet på 22 millioner kroner (skattesats 22 prosent).

¹⁴⁵ Sktl. § 8-1 første ledd bokstav a.

¹⁴⁶ Sktl. § 6-1 første ledd og Stoveland (2021a).

¹⁴⁷ Stoveland (2021a).

¹⁴⁸ Se forskrift 14. desember 2021 nr. 3571 Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2022 (Stortingets skattevedtak 2022) § 3-3, hjemlet i Grl. § 75 bokstav a. Satsen var den samme i 2019–2021. Dette framgår av de årlige skattevedtakene.

tid, i tråd med en verdensomspennende trend.¹⁴⁹ På 80-tallet var skattesatsen på 50 prosent.¹⁵⁰ Lavere skattesatser er et middel for å unngå at virksomheter flyttes til utlandet, til land med lave skatter. *Skatteprovenyet*, det offentlige inntekter, fra selskapsskatten på virksomheter innenfor havbruk var 3,6 milliarder kroner i 2017.¹⁵¹ Tallet omfatter mer enn bare oppdrett på laks og ørret, men siden majoriteten av verdiskapningen i havbruket kommer fra disse, er tallet en god indikasjon på skatteytelsen fra denne virksomheten, se kapittel 1.1.

Selskapsskatten vil forårsake vridninger fordi den treffer den alminnelige lønnsomheten til selskaper, se kapittel 1.2.1, som betyr at den kan motivere til skatteplanlegging og liknende.¹⁵² På den annen side er selskapsskatten en skatt som treffer bredt, som betyr at den gjelder alle selskaper i Norge. Likebehandling reduserer sannsynligheter for vridninger, fordi det ikke finnes noen «bedre» posisjoner som selskapene kan tilegne seg. Det har også effekt på tvers av landegrensene, ettersom en høy selskapsskatt medfører farer for at virksomheter flytter. Motsatt vil land med svært lave satser fungere som «skatteparadiser». På grunn av oppdrettsnæringens faste karakter, altså at de er avhengig av lokalitetene i havet og spesielle klimatiske forhold, se kapittel 1.2.1, er ikke denne problemstillingen like aktuell.

3.3 Eiendomsskatten

3.3.1 Hvem er kreditor, pliktsubjekt og hva er skatteobjektet?

Eiendomsskatt er skatt på fast eiendom regulert av lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiedomsskatt til kommunane (eiedomsskattelova eller esktl.).¹⁵³ Det er en kommunal skatt, som betyr at kommunen er skattekreditor.¹⁵⁴ Loven gjelder de fleste eiendommer, men jeg ser kun på reglene for «profesjonelle» eiendommer. Eiendomsskatten er begrunnet etter flere hensyn: et behov for kommunale inntekter, som kompensasjon for kommunale investeringer som gir en verdiøkning til eiendommene, for eksempel gjennom tilgang på vei, vann og avløp, strøm, og investeringer

¹⁴⁹ Hårstad (2021).

¹⁵⁰ Den siste endringen var i 2018, da skattesatsen var 23 prosent.

¹⁵¹ NOU 2019: 18 s. 54. Det var det nyeste tallet jeg fant som var rettet mot havbruket.

¹⁵² Aarbakke (2017).

¹⁵³ Fast eiendom er bebyggelse og grunn, jf. esktl. § 4 andre ledd første punktum. Ordlyden er ikke direkte ekskluderende for eiendomsskatt på ubebygde grunn, og det følger av teori at disse kan skattlegges, jf. Rogan (2021c). Det er også praktisert slik, se Ødegaard og Christophersen (2017).

¹⁵⁴ Esktl. § 1 første ledd og § 24. Det følger også av navnet til loven.

som gjør områder lukrative,¹⁵⁵ og for å skattlegge urealisert verdiøkning.¹⁵⁶ Den skal også kompensere for det lokale «fotavtrykket» som den enkelte eiendommen medfører for kommunen, jf. nytteprinsippet. Prinsippet tilsier at skattebyrden må fordeles etter hvilke skatteyttere som har størst nytte av det offentliges arealer og tilbud.¹⁵⁷

Kommunene kan selv velge å skrive ut eiendomsskatt på eiendommer innenfor sine grenser, men ikke lenger ut i havet enn til grunnlinjen, jf. esktl. § 3. Eiendomsskatt er beskrevet som en objektsskatt, som betyr at den følger objektet uavhengig av skatteyters evne til å bære skattebyrden.¹⁵⁸ Skatteobjektet er eiendommen, som i denne sammenheng er oppdrettsanleggene. Normalt er skatteobjektet grunn, bebyggelse og liknende, mens andre aspekter som utsikt, beliggenhet og liknende er forhold som trekkes fram i verdsettelsen, se nedenfor i kapittel 3.3.2. Ettersom oppdrettsanlegg ligger innenfor grunnlinjen, se kapittel 2.2, er de omfattet av eiendomsskattens virkeområde. Det er eierne av oppdrettsanleggene som er skattesubjektene.¹⁵⁹ Eierne er den som innehar oppdrettstillatelse, se kapittel 2.3.¹⁶⁰

Adgangen til å ilegge eiendomsskatt på oppdrettsanlegg kom i 2009, etter at Stoltenberg II-regjeringen hadde utredet et forslag om arealavgift i kystsonen.¹⁶¹ Forslaget ble avvist, og i stedet fremmet regjeringen et forslag om eiendomsskatt på anlegg i sjø.¹⁶² Forutfor dette hadde

¹⁵⁵ Ot.prp. nr. 44 (1974–1975) s. 7. Noen mener at eiendomsskatten er en dobbeltbeskatning av disse tjenestene, fordi visse tjenester er avgiftsbelagt, se Dokument nr. 8:55 (2000–2001) s. 1. Avgifter dekker imidlertid ikke alltid hele ytelsen, og flere tjenester er ikke er avgiftsbelagt. Harboe mener at dette er den rådende begrunnelsen for eiendomsskatt, se Harboe (2004) s. 187.

¹⁵⁶ Denne begrunnelsen har vært kritisert, fordi skatten legges på hele eiendomsverdien og ikke bare verdiøkningen, se Harboe (2004) s. 181–182.

¹⁵⁷ Zimmer (2018) s. 30 og Eide og Stavang (2018) s. 515. Prinsippet har større betydning lokalt ettersom en industri er mer merkbar på lokalt nivå.

¹⁵⁸ NOU 1999: 7 Flatere skatt s. 50 og Rt. 1999 s. 192 A (Statnett) s. 201. Eiendomsskatten tar ikke hensyn til skatteyters inntekt eller gjeld, og derfor vurderes ikke skatteevneprinsippet. Noen mener derfor at eiendomsskatten er usosial, se Dokument nr. 8:55 (2000–2001) s. 1. Dette er kanskje mest aktuelt for privatpersoner og deres boliger, hvor eiendomsskatten blir prosentvis mindre jo større inntekt man har (virker regressivt). Det kan oppleves urettferdig for personer med lav inntekt. Det samme gjelder for selskaper, men dette er mer usikkert siden profesjonelle eiendommer verdsettes ulikt, se kapittel 3.3.2.

¹⁵⁹ Esktl. § 14 siste ledd.

¹⁶⁰ Det følger også av ordlyden til skatteobjektet i esktl. § 4 tredje ledd, som viser til oppdrettsanlegg med dens plassering i sjøen og til bruk for oppdrett, som forutsetter at eieren har tillatelse til dette.

¹⁶¹ Meld. St. 2 (2014–2015) s. 94.

¹⁶² St.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak s. 34. Ifølge Meld. St. 2 (2014–2015) s. 94, ble arealavgiften avvist fordi den var for vanskelig å gjennomføre.

Gulen kommune forsøkt å ilegge eiendomsskatt på oppdrettsanlegg i 2002, uten hell.¹⁶³ Det var derfor nødvendig med en lovendring, som utvidet kommunenes myndighet til å ilegge eiendomsskatt i sjøterritoriet.¹⁶⁴

Eiendomsskatt skrives ut på eiendommer etter valgte «kategorier» i § 3 første ledd bokstaver a til g. Kommuner kan velge å skrive ut eiendomsskatt etter en av disse kategoriene, og hver kategori gir uttrykk for hvilke eiendommer kommunene kan skrive ut eiendomsskatt på samtidig. For eksempel er «kraftanlegg, vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum» en egen kategori, jf. bokstav c. Alle eiendommene som er omfattet av samme kategori må ilegges eiendomsskatt, jf. hensynet til likebehandling etter loven. Oppdrettsanlegg er ikke nevnt som en egen type eiendom, men innholdet i disse kategoriene er nærmere utdypet i esktl. § 4, som beskriver skatteobjektene. Derfor vil jeg først redegjøre for innholdet i skatteobjektet «oppdrettsanlegg», før jeg kommer tilbake til utskrivingsalternativene som oppdrettsanlegg er omfattet av. Esktl. § 4 første ledd definerer alle objektene som faste eiendommer, mens andre ledd gir uttrykk for hvilke forhold som blant annet omfattes av faste eiendommer, næringseiendommer og liknende. Tredje ledd tar for seg oppdrettsanlegg:

Flytande anlegg i sjø for oppdrett av fisk, skjell, skalldyr og andre marine artar vert jamnstelt med næringseigedom og anlegg nemnde i andre leden fjerde punktum, når anlegget har vore stasjonert i kommunen i over 6 månader i året før skatteåret. Eigeomsskatt vert då skriven ut sjølv om anlegget ikkje var stasjonert i kommunen 1. januar i skatteåret. Verdsetjinga av anlegget skjer jamvel etter tilhøva denne dato. Til slikt anlegg vert rekna dei fysiske installasjonane som merder, flytemodul, fôringsmaskin, fôringslager, opphaldsrom og sanitæranlegg og liknande, samt anker, lodd og liknande til forankring.

En naturlig språklig forståelse av ordlyden tilsier at objektet er anlegget etter sitt formålsgitte bruk og med sin plassering, med tilhørende deler, herunder maskiner, forankringer, og liknende.

¹⁶³ Rt. 2002 s. 1411 A (Firda Sjøfarmer).

¹⁶⁴ St.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 34. Endret ved lov nr. 90/2008, se esktl. § 4 tredje ledd.

For eksempel er ikke oppdrettsanlegg på land, eller et anlegg i sjøen til bruk for annen virksomhet enn oppdrett, omfattet av ordlyden. De tilhørende delene er ramset opp, på samme måte som tilbehør til fast eiendom i esktl. § 4 andre ledd. I tillegg framstår plasseringen som av betydning, ettersom det er et krav om fast tilstelning over tid.

I akvakulturdriftsforskriften framgår definisjonene av *akvakulturanlegg* og *installasjon*. Akvakulturanlegg er beskrevet som «[...] enhver lokalitet, fysisk avgrenset område eller installasjon som drives av et akvakulturforetak der akvakulturdyr oppdrettes [...]».¹⁶⁵ Denne definisjonen peker på lokaliteten som en del av anlegget. Det er en logisk følge av konsesjonssystemet at lokalitetstillatelsen regnes som en del av anlegget, ettersom et oppdrettsanlegg i sjøen ikke kan eksistere uten en lokalitet. I tillegg kan man ikke drifte anlegget uten en selskapstillatelse. Forskriften gir også uttrykk for at en fysisk installasjon er et akvakulturanlegg, og ordlyden «eller» tilsier at denne kan regnes som et anlegg alene. Akvakulturdriftsforskriftens beskrivelse av installasjon er en «[...] innretning der akvakulturdyr kan føres, behandles, eller oppbevares, inkludert fortøyninger [...]».¹⁶⁶ Forskriftens definisjon av installasjon er mer generell enn den i esktl. § 4 tredje ledd, men likner de delene som blir beskrevet der. Definisjonene i akvakulturdriftsforskriften kan imidlertid ikke tillegges for stor vekt, ettersom det er ordlyden i eieendomsskattelova som er førende for tolkningen av skatteobjektet, jf. legalitetsprinsippet. Akvakulturdriftsforskriften er spesielt rettet mot oppdrett, og man kan anta at denne innehar «korrekte» definisjoner av oppdrettsobjekter, men loven og forskriften regulerer ulike forhold med ulike formål, noe som tilsier at man må være varsom med å samkjøre disse.

Ordlyden i oppramsingen av de tekniske delene som hører til anlegget i esktl. § 4 tredje ledd er presis, men ikke uttømmende, jf. ordlyden «merder, flytemodul, fôringsmaskin, fôringslager, opphaldsrom og sanitæranlegg *og liknande*, samt anker, lodd *og liknande til forankring*» (egen kursivering). Oppdrettsanlegg er ikke omfattet av unntaket for produksjonsutstyr og -installasjoner i esktl. § 4 andre ledd tredje punktum, ellers ville de oppramsede delene til

¹⁶⁵ Akvakulturdriftsforskriften § 4 bokstav b.

¹⁶⁶ Akvakulturdriftsforskriften § 4 bokstav k.

skatteobjektet vært unntatt.¹⁶⁷ Skattlegging av slike deler er regnet som lite nøytralt, fordi det påvirker investeringer.¹⁶⁸

Om skatteobjektet sier forarbeidene til esktl. § 4 tredje ledd følgende:

Skatteobjektet vil være selve de fysiske installasjonene i oppdrettsanlegget. Dette inkluderer merder, flytemoduler, foringsmaskiner og andre tekniske innretninger, foringslager, oppholdsrom med kjøkken og sanitæranlegg, samt anker og lodd mv. til forankring av anlegget.¹⁶⁹

Forarbeidene gir uttrykk for at bare de tekniske delene av anlegget skal inkluderes i skatteobjektet. De understreker også at tilbehør som båter til oppdrettsvirksomhet og varelageret (fiskebestanden) faller utenfor ordlyden til skatteobjektet.¹⁷⁰

Kommunesektorens Organisasjon (KS) har gitt ut en mal for hvordan man skal tolke eiendomsskattereglene for oppdrettsanlegg. Jeg bruker denne malen for å vise hvordan mange kommuner tolker og praktiserer eiendomsskattereglene ved skattlegging av oppdrettsanlegg. KS har tolket skatteobjektet som det fysiske anlegget med det nevnte tilbehøret, slik som beskrevet i forarbeidene.¹⁷¹

Basert på ordlyden, innholdet i forarbeidene og kommunenes tolkninger og praksis kan man legge til grunn at skatteobjektet omfatter anlegget med tilhørende installasjoner, produksjonsutstyr, rom, forankringer og liknende som framgår av tredje ledd og som likner disse. Anleggets formål og plassering må også ha betydning for skatteobjektet, ettersom anlegg som ikke innfrir disse «vilkårene», ikke omfattes av ordlyden. Disse delene framgår imidlertid

¹⁶⁷ Det følger av esktl. § 4 tredje ledd første punktum som viser til andre ledd fjerde punktum. Det er kronglete å lese ut av loven, og kunne med fordel vært presisert klarer, men det støttes av Prop. 1 LS (2017–2018) s. 115. Interessant nok gjelder ikke denne ordlyden for oppdrettsanlegg for land, som naturligvis ikke er «flytende anlegg i sjø». Det betyr at landbaserte oppdrettsanlegg i større grad blir behandlet som næringseiendom, mens sjøbaserte oppdrettsanlegg likner med på kraftanlegg, vindkraftverk, kraftnett og petroleumsanlegg.

¹⁶⁸ Mirrlees (2011) s. 369–371.

¹⁶⁹ Innst. O nr. 1 (2008–2009) s. 64–65, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 96.

¹⁷⁰ Det følger av ordlyden til esktl. § 4 tredje ledd, men er presisert i Innst. O nr. 1 (2008–2009) s. 65.

¹⁷¹ KS Eiendomsskatteforum (2020) s. 7–8.

ikke som en del av skatteobjektet etter dagens tolkning, og virker bare som avgrensninger for typen anlegg som omfattes eller ikke omfattes av regelen i esktl. § 4 tredje ledd. Om dette kan tolkes annerledes, kommer jeg tilbake til i kapittel 6.2.

Det er på det rene at laks- og ørretoppdrett er omfattet av ordlyden i § 4 tredje ledd, jf. ordlyden «fisk». Bestemmelsen skiller ikke mellom oppdrettsanlegg etter deres formål. Både kommersielle matfisktillatelser og tillatelser med særformål er derfor omfattet. Praksis etter esktl. § 4 tredje ledd er imidlertid noe ulik. I Frøya kommune ilegges eiendomsskatt etter en vurdering av om anlegget i hovedsak brukes til kommersielt oppdrett.¹⁷² Dersom anlegget tjener et annet formål, særlig forsknings- og utviklingsformål, ilegges ikke eiendomsskatt.¹⁷³ En slik praksis kan være i strid med lovens ordlyd som forutsetter lik skattlegging av alle eiendommer under samme kategori, jf. § 3 første ledd. Ulik praksis etter loven er også problematisk sett opp mot nøytralitetshensynet, fordi det påvirker skattleggingens effektivitet. En praksis som ført av Frøya kan også tenkes i strid med forbudet mot usaklig forskjellsbehandling. Jeg går ikke nærmere inn på dette, men understreker at det er et uheldig utfall av den friheten kommunene har innenfor eiendomsskatteregimet. Kommunene Hitra og Senja opererer ikke med et slikt skille, og sistnevnte har oppgitt at de følger KS sin veiledning for skattlegging av oppdrettsanlegg.¹⁷⁴

Det følger videre av ordlyden til § 4 tredje ledd første punktum at oppdrettsanlegg er likestilt med næringseiendommer og anlegg nevnt i andre ledd fjerde punktum.¹⁷⁵ Ordlyden i § 4 andre ledd fjerde punktum er et unntak som sier at «Til næringseigedom vert ikkje rekna kraftanlegg, vindkraftanlegg, kraftnett og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum». En presiserende tolkning av ordlyden vil tilsi at oppdrettsanlegg er likestilt med næringseiendom

¹⁷² Gipling (2021b).

¹⁷³ Jeg sammenliknet akvakulturregisteret med Frøyas eiendomsskattelister for 2021, og fant at anleggene med utviklingstillatelser og et anlegg med forskningstillatelse (tilhørende Veterinærmedisinsk oppdragscenter AS) ikke var oppført på eiendomsskattelister. Lokalitetenes ID-nummer er 34857 og 37437. Jeg har imidlertid ikke klart å utelukke at det ikke finnes anlegg på lokalitetene, eller at anleggene har vært forankret på lokaliteten i kortere enn seks måneder. Etter dagens tolkning av eiendomsskattereglene ilegges det da ikke eiendomsskatt, jf. esktl. § 4 tredje ledd.

¹⁷⁴ Lian (2021b) og Senja kommune (2021). For veiledningen se KS Eiendomsskatteforum (2020).

¹⁷⁵ Det er imidlertid ikke næringseiendom, jf. Rogan (2021d).

og kraft- og vindkraftanlegg, kraftnettet og anlegg omfattet av petroleumsskatteregimet.¹⁷⁶ Det framstår lite hensiktsmessig med en henvisning til anleggene i andre ledd fjerde punktum dersom oppdrettsanlegg kun er likestilt med næringseiendom. Oppdrettsanlegg er objekter som utnytter naturressurser, på lik linje med kraftanlegg, vindkraftverk og liknende, og derfor vil det også være naturlig å likestille med disse – i tillegg til den mer generelle kategorien «næringseiendom». Jeg tolker derfor ordlyden slik. Det følger av proposisjonen til Stortingets skattevedtak for 2018 at oppdrettsanlegg er likestilt med alle disse objektene.¹⁷⁷ KS har stilt seg bak en slik forståelse av ordlyden.¹⁷⁸ Denne paragrafen er tolket noe ulikt i teori, men jeg tror det beror på en misforståelse.¹⁷⁹ Hensikten med denne likestillingen er ikke fullstendig klargjort i ordlyden, som gir uttrykk for en generell likestilling. Paragraf 4 definerer skatteobjektene, og derfor er det nærliggende å trekke en parallell til eiendomskategoriene som er oppgitt i § 3 første ledd. Dersom oppdrettsanlegg er likestilt med kategoriene «næringseiendom» og «kraftanlegg», «vindkraftanlegg», «kraftnett» og «petroleumsanlegg», betyr det at man kan skatlegge oppdrettsanlegg etter kategoriene a, c, d, e og f.¹⁸⁰ Det følger av forarbeidene at likestillingen peker mot utskrivingsalternativene i § 3 første ledd, og at det ikke innebærer noen endringer i det «særskilte grunnlaget», som kan forstås som skattegrunnlaget.¹⁸¹ Det virker som at likestillingen først og fremst er ment for å påvirke utskrivingspraksisen.

I esktl. § 4 tredje ledd er det også et vilkår om fast tilknytning for at skattlegging skal kunne skje, jf. første og andre punktum. Anlegget må ha vært plassert i kommunen i minst seks måneder sammenlagt i løpet av det siste året for at eiendomsskatt kan utskrives. Dette viser at anlegg må ha en viss «fasthet» for å kunne regnes som eiendom. Regelen skal blant annet forhindre uenigheter mellom kommuner dersom et anlegg flyttes mellom disse, og for å forhindre dobbeltbeskatning av anlegg.¹⁸²

¹⁷⁶ Her siktes det til deler av anlegg som tilhører petroleumsskatteregimet som ligger innenfor eiendomsskattens virkeområde, typisk rørledninger, jf. Rogan (2021e).

¹⁷⁷ Prop. 1 LS (2017–2018) s. 115 og tilsvarende på 116.

¹⁷⁸ KS Eiendomsskatteforum (2020) s. 6.

¹⁷⁹ Se Gaasemyr (2021a) sin forståelse mot Rogan (2021a) og Rogan (2021f). Min tolkning er den samme som Rogan.

¹⁸⁰ Næringseiendom er del av «fast eiendom» i bokstav a, se esktl. § 4 andre ledd første punktum.

¹⁸¹ Prop. 1 LS (2017–2018) s. 115 og s. 116. Se også KS Eiendomsskatteforum (2020) s. 6.

¹⁸² Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 97.

Oppsummert er reglene for eiendomsskatt på oppdrettsanlegg klare på hvem som er kreditor eller pliktsubjekt, men mindre entydige på rammen av skatteobjektet og de andre vilkårene i esktl. § 4 tredje ledd. Det synes blant annet at det kan finnes tolkningsrom i loven, at forskjellige lover og forskrifter kan ha ulik definisjon av samme objekt, at kommuner har tolket ordlyden ulikt, og ellers lite teori og praksis. Sistnevnte skyldes at det er relativt nye og uprøvde regler. Jeg har forsøkt å beskrive praksis slik den er i dag, men jeg mener det er behov for en nærmere avklaring av dette.

3.3.2 Hvordan beregnes skattegrunnlaget?

Skattegrunnlaget er verdimassen av skatteobjektet, og er forholdet som ilegges skattesatsen.¹⁸³ Skattegrunnlaget er begrenset av skatteobjektet i den forstand at det ikke kan inkludere større verdier enn hva som er omfattet av objektet. Skattegrunnlaget for eiendomsskatten fastsettes normalt hvert tiende år,¹⁸⁴ og beregnes på bakgrunn av forskjellige verdsettelsesmetoder. Disse er utviklet i praksis, men de har grunnlag i lov gjennom esktl. § 8 A-2, jf. § 8 A-1 første ledd.¹⁸⁵ Det henger sammen med at verdsettelsesreglene i eiedomsskattelova ikke trådte i kraft før i 2013, selv om loven ble laget i 1975.¹⁸⁶ Det betyr at det eksisterte en overgangsperiode på 37 år, hvor både byskatteloven av 1911 og eiedomsskattelova eksisterte sammen. Det virker som at eiendomsskattelovene over tid heller ikke har gitt tilstrekkelig klarhet i slike spørsmål. Høyesterett har etterstrebet å utvikle sin praksis i tråd med legalitetsprinsippet og lovgiverviljen.¹⁸⁷ Ettersom eiedomsskattelova sine regler nå er i kraft, må man ta utgangspunkt i ordlyden til esktl. § 8 A-2:

¹⁸³ Man kan skille mellom takstgrunnlag og skattegrunnlag ved at førstnevnte er verdien av objektet som det er, mens sistnevnte er verdien som ilegges skattesatsen. Skillet her er for eksempel bunnfradrag eller prosentjusteringer i skattegrunnlaget. Det er imidlertid ikke nødvendig å skille mellom disse her.

¹⁸⁴ Esktl. § 8 A-3 andre ledd første punktum, med en rekke unntak, se resten av bestemmelsen.

¹⁸⁵ Se for eksempel Rt. 1974 s. 332 A (Hydro) s. 335–336, Rt. 1991 s. 98 A (Elkem A/S) s. 101 og Rt. 2007 s. 149 A (LKAB II) avsnitt 41. Tidligere var grunnlaget i byskatteloven av 1911 § 5 første ledd. Ordlyden i esktl. § 8 A-2 første ledd første punktum og byskatteloven § 5 første ledd har likt innhold, og praksis etter den gamle loven er derfor gjeldende rett.

¹⁸⁶ Fram til 2013 gjaldt fortsatt reglene om verdsettelse i lov 18. august 1911 nr. 9 skattelov for byene, selv om resten av byskatteloven var opphevet, se Rogan (2021b).

¹⁸⁷ I *Hydro*-dommen framgår det at «Byskattelovens § 5 må tolkes etter sin spesielle ordlyd, på bakgrunn av lovmotivene og under hensyn til den langvarige praksis som foreligger», jf. s. 335.

Verdet av eiendommen skal setjast til det beløp ein må gå ut frå at eiendommen etter si innretning, brukseigenskap og lokalisering kan bli avhenda for under vanlege salstilhøve ved fritt sal. Skattegrunnlaget for bustader og fritidsbustader vert sett til verdet multiplisert med 0,7. Verdet av næringsseigedom skal setjast til teknisk verde når det ikkje er mogleg å fastsetje verdet etter regelen i første punktum.

Verdet av vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum skal setjast til teknisk verde, eller avkastningsverde når det gir best uttrykk for verdet.

En naturlig språklig forståelse av ordlyden i første ledd første punktum tilsier at man skal finne verdien av en eiendom på bakgrunn av dens tilstand, etter sitt bruksformål og basert på plassering. Det betyr at man skal finne verdien til objektet som beskrevet i esktl. § 4, og dens verdi i form av sitt bruksområde og sin plassering. Det skal tas hensyn til faste forhold som er av betydning for eiendommens verdi, mens skiftende forhold skal ses bort ifra.¹⁸⁸ Faste forhold kan være utsikt, nærhet til vei eller gode produksjonsforhold, mens skiftende forhold kan være arbeidskraft eller eierens egen evne til lønnsom drift. Det betyr at selve verdsettingen vil være skjønnspreget, men at den skal skje og hva som skal vektlegges er lovpålagt. Verdsettingen av eiendommen skal også skje på et objektivt grunnlag, jf. ordlyden «vanlege salstilhøve ved fritt sal». Verdsettingen skal altså ta hensyn til eiendommens særegne forhold, men samtidig plassere denne i en tenkt salgssituasjon uten særegne forhold. Man skal se bort ifra subjektive forhold ved eiendommen, som for eksempel eierens egen utnyttelse eller særegne betingelser tilknytter eier.¹⁸⁹ Det innebærer også at reelle salgsverdier fra en eiendom ikke kan brukes, ettersom det vil bære preg av subjektivitet fra kjøperens side.¹⁹⁰ Dette framgår av langvarig praksis, og kalles for den «objektiviserte omsetningsverdien».¹⁹¹ Begrepet kommer av at det

¹⁸⁸ Rt. 2011 s. 51 A (Sydvaranger) avsnitt 41.

¹⁸⁹ For kraftanlegg er hjemfallsretten ansett som en subjektiv faktor ved skatteobjektet, fordi det er en begrensning i den konkrete eiers råderett. Det er ikke en begrensning i faktisk utnyttelse av eiendommen. Se *Statnett*-dommen s. 201.

¹⁹⁰ *Sydvaranger*-dommen avsnitt 37–39. På boliger brukes salgsstatistikk fra SSB, se Skatteetaten (2021b). Det er imidlertid snittverdier, og dermed ikke subjektive.

¹⁹¹ Rt. 1912 s. 501 (LKAB I) s. 502, Rt. 1987 s. 129 A (*A/S Tyssefaldene*) s. 132–133, *Elkem A/S*-dommenes. 101, *LKAB II*-dommen avsnitt 42, *Sydvaranger*-dommen avsnitt 34 og avsnitt 43 hvor Høyesterett gir uttrykk for at dette er festnet praksis, Rt. 2015 s. 1054 A avsnitt 53 (Høyesterett kalte

ikke finnes en ren objektiv verdi, men at man etterstreber å finne en verdi som er tilnærmet objektiv.¹⁹² Det er det rettslige utgangspunktet for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget uavhengig av kategori, for eksempel næringseiendom eller energianlegg. «Energianlegg» er fellesbetegnelsen på eiendommene beskrevet i esktl. § 3 første ledd bokstav c, altså kraftanlegg, vindkraftverk, kraftnett og anlegg omfattet av særskattereglene for petroleum.

Det finnes flere måter å finne fram til den objektiviserte omsetningsverdien på. Disse «måtene» kalles *verdsettelsesprinsipper*, og er hjelpemidler til å finne fram til den objektiviserte verdien. Ordlyden i § 8 A-2 første ledd gir ikke uttrykk for hvilken metode man skal bruke, men det følger av praksis at utgangspunktet for næringseiendom er *kapitaliserte leieverdier* eller *teknisk verdi*. Kapitaliserte leieinntekter er omgjøring av forventet leieinntekt til en nåverdi.¹⁹³ Nåverdi er betegnelsen på dagens verdi av et framtidig beløp.¹⁹⁴ Teknisk verdi er den historiske gjenanskaffelsesverdien til eiendommen, altså justert for slit, elde og liknende.¹⁹⁵ Begrepet teknisk verdi kalles også «substansverdi» i rettspraksis.¹⁹⁶ Ordlyden i § 8 A-2 gir uttrykk for at teknisk verdi er en unntaksregel, men etter praksis er disse to metodene likestilt, og hovedregelen for valg av metode avhenger av type næringseiendom.¹⁹⁷ For eksempel er det vanlig praksis for kontorlokaler å benytte leieverdier, mens industrianlegg og liknende tar utgangspunkt i en teknisk verdi.¹⁹⁸ Grunnen til dette er at det ikke er mulig å fastsette en

det et objektivitetsprinsipp) og HR-2017-1258-A avsnitt 58. Høyesterett har uttrykt tvil ved hvor langt man skal gå i å anvende dette prinsippet, se *Statnett*-dommen s. 202. Etterfølgende praksis tilsier imidlertid at innholdet og rekkevidden av regelen er festnet.

¹⁹² Harboe (2004) s. 169.

¹⁹³ Prop. 1 LS (2017–2018) s. 110 viser til «faktisk eller forventet» leieinntekter, men jeg mener at det er riktigere å benytte seg av forventede inntekter eller estimerte inntekter for å oppnå en objektiv verdi i et tenkt marked. Faktiske inntekter vil bære preg av subjektivitet.

¹⁹⁴ Idsø (2017).

¹⁹⁵ *LKAB II*-dommen avsnitt 43 og *Elkem A/S*-dommen s. 101. Det beregnes ved å bruke faktiske investeringskostnader, se eksemplene i Rogan (2021g).

¹⁹⁶ Se Rt. 2012 s. 1359 A (Flytebrygger) avsnitt 70. Noen bruker begrepet om både teknisk verdi og kapitaliserte leieinntekter. Se for eksempel Larsen (2011) s. 55 og TNETE-2009-98754. Basert på praksis jeg har vist til, tolker jeg substansverdi som et begrep på teknisk verdi. Begrepet kan være forvirrende, ettersom det også refererer til en finansmodell for å beregne markedsverdien til et selskap. Det er derfor ikke hensiktsmessig å legge for mye i begrepsbruken.

¹⁹⁷ Normalt er det knyttet opp mot den tekniske verdien, men det utelukker ikke andre metoder, se *Hydro*-dommen s. 336, *Sydvaranger*-dommen avsnitt 35 og *Flytebrygger*-dommen avsnitt 69–72.

¹⁹⁸ Prop. 1 LS (2017–2018) s. 110. I *Flytebrygger*-dommen avsnitt 76–77, kom Høyesterett til at kostverdien av en flytebrygge ikke reflekterte dens verdi som eiendom og at man derfor måtte benytte seg av leieinntektene. For industrianlegg er teknisk verdi hovedregelen, se *LKAB II*-dommen avsnitt 43–44 og Rogan (2021g).

objektiv verdi etter leieinntekter for visse typer eiendom, jf. første ledd siste punktum. I tillegg er den tekniske verdien enkel og praktikabel å benytte, og gir stabile takster.¹⁹⁹

For vindkraftverk, kraftnett og petroleumsanlegg framgår det av ordlyden i andre ledd at verdsettelse skal skje etter teknisk verdi, med mindre *avkastningsverdi* gir et bedre uttrykk for anleggets verdi. Avkastningsverdien innebærer at man bruker avkastningen fra produksjonen kapitalisert til nåverdier, på samme måte som leieinntekter.²⁰⁰ Det kalles også *lønnsomhetsberegning* eller *rentabilitetsberegning*, og er en kjent metode, selv om ordlyden i andre ledd er fra 2017.²⁰¹ Ifølge praksis kan avkastningsverdien også brukes på andre anlegg enn de nevnt i ordlyden, for eksempel for industrianlegg eller anlegg for mineraluttak.²⁰² Det er blant annet den lovfestede hovedregelen for verdsetting av kraftanlegg, se kapittel 5.3.

En naturlig språklig forståelse av ordlyden tilsier at man skal bruke avkastningsverdien dersom den tekniske verdien er lavere eller høyere enn objektets objektive verdi. Ordlyden sier ikke noe om hvor stor forskjellen mellom teknisk verdi og avkastningsverdi må være.²⁰³

Tidligere Høyesterettspraksis gir imidlertid uttrykk for at avkastningsverdi bare kan benyttes der det er «temmelig åpenbart» at driften til et anlegg ikke vil være lønnsomt, slik at den objektive verdien til anlegget er klart lavere enn den tekniske verdien.²⁰⁴ Jeg tolker dette som en høy terskel. Denne praksisen gjelder imidlertid for «andre anlegg enn kraftverk».²⁰⁵ Det er

¹⁹⁹ KS Eiendomsskatteforum (2020) s. 9.

²⁰⁰ Forskjellen mellom disse metodene er først og fremst hva som er objektets primære inntektskilde som eiendom, som for kontorlokaler og flytebrygger vil være utleieinntekter, mens for et anlegg med en spesiell virksomhet vil være inntekter fra denne. Selve beregningene kan også variere, hvor utleieinntekter bygger på statistikk mens inntekter kan estimeres basert på ytelse og markedspris. Se til eksempel kapittel 5.3 for kraftanlegg og LH-2015-32248 for mineraluttak.

²⁰¹ Andre ledd ble vedtatt ved lov nr. 118/2017.

²⁰² *LKAB II*-dommen avsnitt 46, jf. *Hydro*-dommen s. 336 og LH-2015-32248. I lagmannsrettsdommen la retten til grunn at substansverdien er utgangspunktet, jf. Høyesterettspraksis, men at avkastningsprinsippet kan brukes der substansverdien ikke fanger opp eiendommens verdi. Retten påpekte at man normalt skal verdsette hele anlegget som utgangspunkt i avkastningsprinsippet, men i dette tilfellet skilte de på jernmalmen og maskinene. Det skyldes at verdsettingen av jernmalmen fulgte grunneierens forskriftsmessige kompensasjon for malmen.

²⁰³ Forarbeidene til andre ledd, Prop. 1 LS (2017–2018), gir ikke klarhet i dette.

²⁰⁴ Det forutsetter nærmere bestemte vilkår, se *LKAB II*-dommen avsnitt 50. Det er en snever unntaksregel, jf. at det må være «temmelig åpenbart» at driften ikke kan regnes som lønnsom og at det må være en klar forskjell mellom substansverdi og avkastningsverdi.

²⁰⁵ *LKAB II*-dommen avsnitt 46.

usikkert hvordan dette skal tolkes, etter tilføyningen av dagens ordlyd i andre ledd, men det gjelder hvert fall industrianlegg.²⁰⁶ Jeg mener at en praksis med en klar forskjell i substansverdi og avkastningsverdi kan være i strid med formålet om objektivisert omsetningsverdi. Det skaper en terskel som kan forhindre korrekt verdsettelse av eiendommer, og føre til en urimelig byrdefull skatteytelse og forårsake vridninger. Dersom dette ble redusert til en sannsynlighetsovervekt, ville man i større grad sikret en lik og rettferdig behandling av eiendommer. Samtidig kan det ligge praktiske hensyn bak denne regelen, blant annet et ønske om stabile takster, færre tvister og enklere beregningsmetoder.²⁰⁷

Den nyere ordlyden i loven taler for at prinsippet, hvert fall på energianlegg, også kan brukes i andre tilfeller, og kan være ment som en endring av praksis. Det følger også av underrettspraksis, av Finansdepartementets uttalelser, og av teori at avkastningsprinsippet også kan benyttes på forhold der den objektive verdien av anlegget må sies å være høyere enn den tekniske verdien. Disse kildene viser ikke bare til energianlegg, men gir uttrykk for at prinsippet kan brukes til å verdsette eiendommer som helt eller delvis bruker en begrenset naturressurs eller lokalitet i sin virksomhet.²⁰⁸ Som vi vil se i kapittel 5, er det også praksis for verdsettelse av kraftanlegg. Dette er også tatt til orde for i teori, hvor Mattis Stavang har argumentert for at kommuner ved eiendomsskattlegging av oljeledninger og liknende tilhørende petroleumsvirksomhet, kan bruke grunnrenten (altså avkastningen) som skattegrunnlag for eiendomsskatten.²⁰⁹ Kildene sier ikke noe om det må være en tilsvarende klar forskjell i lønnsomheten og den tekniske verdien for disse tilfellene, men det må nok være en beviselig forskjell.

²⁰⁶ LKAB II-dommen handler om Luossavaara-Kiirunavaara AB, som er et mineralkonsern.

²⁰⁷ Ifølge tingsrettspraksis kan avkastningsverdien være vanskelig å fastsette uten at den aktuelle eiers forhold trekkes inn, samtidig som at verdien kan variere stort i takstperioden, noe som tilsier at terskelen for dens anvendelse er høy, se TNETE-2009-98754. Likevel er det tatt i bruk flere steder, blant annet i LH-2015-32248 ved verdsetting av jernmalm i grunnen til en eiendom. Retten fant at avkastningsprinsippet var den riktige metoden, som tilsier at prinsippet får anvendelse der det gir det mest korrekte resultatet – selv om det kan være komplisert.

²⁰⁸ Se Rogan (2021h), Finansdepartementet (1999) og LH-2015-32248 som viser til Finansdepartementets uttalelse. Dommen viser også til en Høyesterettsdom, Rt. 1918 s. 189, som jeg ikke har klart å finne igjen. Jeg mistenker derfor at dette er feil referanse.

²⁰⁹ Stavang (1994) s. 33.

Basert på kildene virker det altså som at avkastningsprinsippet kan brukes i to tilfeller, og at dette kan gjelde både for energianlegg og andre anlegg. Hvor sikkert man kan slå fast en bruk av et avkastningsprinsipp, kan variere med typen anlegg, jf. ordlyden for energianlegg, den tidligere praksisen for industrianlegg og andre kilder som taler for en mer generell bruk ved verdsetting av naturressurser. Jeg finner det imidlertid lite hensiktsmessig og anvendelig å operere med svært ulik praksis. Det virker som at gjeldende rett ved bruk av avkastningsprinsippet har behov for en avklaring.

I juridisk teori har avkastningsmetoden blitt kritisert for å være et avvik fra praksisen om å finne den objektive verdien, fordi bruk av eierens avkastning vil gi et preg av subjektivitet.²¹⁰ Harboe mener imidlertid at avkastningsberegninger er bedre egnet for å finne en eiendoms salgsverdi i et objektivisert marked enn substansverdien, fordi avkastningen vil følge markedet.²¹¹ Jeg mener at den innehar tilstrekkelig objektivitet dersom man benytter estimerte inntekter kombinert med markedspriser. Det knytter eiendommens verdi direkte opp mot markedet. Dette er tilfellet for kraftanlegg, se kapittel 5.3.

Hovedformålet med verdsettelsesmetodene er at de skal finne fram til eiendommers objektive verdi, verken mer eller mindre.²¹² Det krever med andre ord en konkret vurdering av eiendommen som skatteobjekt, for å finne hvilken metode som best vil gi uttrykk for den objektive verdien.²¹³ Harboe tar til orde for at man må akseptere noe ulikhet i beregninger av praktiske årsaker, men at man bør benytte seg av like beregningsmetoder for like eiendommer.²¹⁴ Dette gjelder først og fremst innenfor grensene til en kommune, ettersom

²¹⁰ Larsen (2011) s. 55.

²¹¹ Harboe (2004) s. 169. Eksempelet han bruker er at et tenkt marked ikke vil ta hensyn til en utbygging som har blitt spesielt kostbar på grunn av uheldige omstendigheter.

²¹² Man kan ikke bruke en verdi som overstiger den objektive omsetningsverdien, se Finansdepartementet (2007). Motsatt vil det være lite hensiktsmessig å bruke en lavere verdi, og kanskje skape en uheldig praksis som er kilde til forskjellsbehandling. Harboe mener at kommuner har en tendens til å gjøre dette, og han tar til orde for at skatteytelsen heller bør justeres gjennom satsen, se Harboe (2004) s. 166. Jeg er enig i dette synet.

²¹³ I *Statnett*-dommen s. 201, sier Høyesterett at den objektiviserte verdien skal anvendes «uten hensyn til om verdsettelsen skjer ut fra avkastningsverdien eller på grunnlag av substansverdien».

²¹⁴ Harboe (2004) s. 167.

kommunene utøver denne myndigheten.²¹⁵ Dette synet har imidlertid overføringsverdi til nasjonalt nivå, ettersom svært ulik praksis etter loven er uheldig for skattesystemet som helhet.

Når vi så har sett de forskjellige verdsettelsesmetodene for eiendom, er det neste steget å undersøke hvordan dette gjøres for oppdrettsanlegg. Oppdrettsanlegg er ikke nevnt i loven, slik at det krever en nærmere vurdering. Oppdrettsanlegg er anlegg som kan omfattes av begrepet «næringseiendom». Det kan også likne andre anlegg som tar i bruk naturressurser, ettersom oppdrettsvirksomheten også er innrettet slik. For eksempel energianlegg eller andre industrianlegg.²¹⁶ Det er nærliggende å utelukke bruk av kapitaliserte leieinntekter som verdsettelsesmetode, ettersom anlegget i hovedsak ikke består av bygninger som kontorlokaler, og liknende.²¹⁷ Basert på praksis vil det derfor være naturlig å benytte seg av den tekniske verdien eller avkastningsverdien, dersom den tekniske verdien ikke reflekterer den reelle verdien av det flytende anlegget i sjøen. Finansdepartementet har ved en anledning uttalt at prinsippene for verdsetting som finnes også gjelder for oppdrettsanlegg, herunder substansverdi- og avkastningsverdi-beregninger.²¹⁸ Tidligere så vi at dagens praksis definerer anlegget som de tekniske delene, som taler for bruk av teknisk verdi. Anleggets «innretning, bruksegenskap og lokalisering» skal fortsatt ha betydning ved verdsettingen.²¹⁹ For oppdrettsanlegg vil dette kunne være forhold som beliggenhet i nærheten av et slakteri, i nærhet til markedet, skjermet for vær og vind og liknende. Det framgår indirekte av KS sin mal for verdsetting at anleggets beliggenhet og slike sider ved disse i liten grad blir verdsatt.²²⁰ På min

²¹⁵ Finansdepartementets har uttalt i et brev av 9. november 1995 at «Et grunnleggende hensyn bak eiendomsskatteloven er likhetshensynet: Eiendommer av samme karakter innen samme kommune skal behandles likt. Dette innebærer at kommunen må legge de samme verdsettelsesprinsippene til grunn ved taksering av likeartede eiendommer beliggende i forskjellige deler av kommunen [...]. Jeg har ikke funnet brevet, men det er referert til i senere uttalelser fra departementet, se Finansdepartementet (1999) og Finansdepartementet (2011).

²¹⁶ I Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 96 er oppdrettsanlegg sammenliknet med industrianlegg.

²¹⁷ Det er dessuten ulovlig å leie ut oppdrettstillatelser, jf. akvl. § 19 tredje ledd, slik at det også er mindre sannsynlig at det drives utleie av anleggene.

²¹⁸ Finansdepartementet (2009).

²¹⁹ I Innst. O nr. 1 (2008–2009) s. 65 kalt «beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet».

²²⁰ KS Eiendomsskatteforum (2020) s. 10–11, hvor det framgår at «Substansverdideregningen bør skje separat for de ulike bestanddelene i anlegget. For bestanddeler med forventet levetid over ca. 15 år og med vesentlig verdi, vil det være naturlig å fastsette verdien ut ifra antatt faktisk verdiforringelse pga. slit, elde og utidsmessighet. Dette vil typisk være tilfelle for større flytende plattformer, oppholdsrom med kjøkken og sanitæranlegg, fôringslager mv. For mindre deler av anlegget som skiftes ut fortløpende, vil det være hensiktsmessig å benytte en rimelig gjennomsnittsverdi basert på

forespørsel har kommunene Frøya, Hitra og Senja opplyst om at de bruker den tekniske verdien i verdsetting, i mangel av data fra omsetning på et marked.²²¹

I verdsettingen skal man plassere objektet, med sine særegenheter, i en tenkt salgssituasjon. Dersom man skal «selge» et oppdrettsanlegg, med dens beliggenhet og liknende, forutsetter dette også en avhending av rettighetene til å drive oppdrett og rettighetene til lokaliteten. Det taler for at verdiene av rettighetene til å bruke naturressursene, eller ressursene i seg selv, må inngå i skattegrunnlaget. Substansverdien er imidlertid ikke egnet til å fange opp disse, ettersom de ikke har en gjenanskaffelsesverdi på samme måte som produksjonsutstyr. Det er imidlertid ikke gitt om disse forholdene kan omfattes av ordlyden i skatteobjektet, og det er heller ikke sikkert om forhold som rettigheter til bruk av naturressurser og liknende må være del av skatteobjektet eller bare kan verdsettes med objektet, slik som utsikt, beliggenhet og så videre. Lovgiver har gitt uttrykk for at merverdi som følge av konsesjonene og varelager skal holdes utenfor verdien av anlegget. Deres uttalelse i forarbeidene kan imidlertid ikke gå foran lovens prinsipp om verdsetting til objektivisert omsetningsverdi, dersom det vil stride med denne. Det krever i så fall et unntak i lovs form, som ikke finnes. Likevel virker det som at praksis i dag er at skattegrunnlaget for oppdrettsanlegg beregnes etter en teknisk verdi. Om man kan benytte en annen metode for å beregne skattegrunnlaget kommer jeg tilbake til i kapittel 6.3.

Oppsummert er reglene for verdsetting av oppdrettsanlegg, og «profesjonelle» eiendommer generelt, flere og noe kompliserte. En forskjell mellom reglene for skatteobjektet og for skattegrunnlaget er at førstnevnte følger et klarere utgangspunkt i loven, trolig fordi dette er hjemmelen for inngrepet, mens sistnevnte er mer generell i sin ordlyd fordi den skal tilpasses mange forhold. Eiendomsskatten på oppdrettsanlegg likner både den for næringseiendom og den for energianlegg, men eiendommens karakter har flere likhetstrekk med energianlegg eller liknende anlegg, begrunnet i at det vil være lite funksjonelt å verdsette denne basert på kapitaliserte leieinntekter og fordi oppdrettsanlegg tar i bruk naturressurser. Om man kan tolke

objektets økonomiske og faktiske levetid». KS gir også uttrykk for at man skal bruke reelle salgstill, dersom anlegget tidligere har vært solgt, se s. 8. Det vil imidlertid gå imot objektivitetsprinsippet, se *Sydvaranger*-dommen avsnitt 37–38.

²²¹ Gipling (2021a), Lian (2021a) og Senja kommune (2021).

eiendomsskattereglene for oppdrettsanlegg på en annen måte, kommer jeg tilbake til i kapittel 6.

3.3.3 Skattesatsen, provenyet og kommunenes forventninger til eiendomsskatteinntektene

Skattesatsen for eiendomsskatt på oppdrettsanlegg ligger på mellom én og syv promille, jf. esktl. § 11 første ledd. Kommunene kan velge å sette en sats mellom disse verdiene. Eiendomsskattens lave sats er en faktor som reduserer dens vridningseffekt.²²² Det finnes ikke en oversikt over oppdrettskommunenes samlede inntekter fra eiendomsskatt på oppdrettsanlegg.²²³ I en rapport fra 2011 ble de anslått til mellom 10 og 23 millioner kroner.²²⁴ Inntektene er definitivt høyere i dag, som følge av inflasjon og økt antall anlegg. Eiendomsskatten på oppdrett har imidlertid vært kritisert for at den ikke gir kommunene de inntektene de ønsker.²²⁵ Det kan skyldes at den tekniske verdien til oppdrettsanlegg er lav. Oppdrett er regnet som en lite kapitalintensiv næring, blant annet fordi investerings- og driftskostnader tilknyttet oppdrettsanlegg er relativt sett lave.²²⁶ Oppdrettsanleggene er laget av merder av plast eller stål, hvor plast er vanligst, med fiskenøter, forankring, med mer.²²⁷ Kommunenes kritikk kan også skyldes at de hadde et håp om like store eiendomsskatteinntekter som kraftkommunene.²²⁸

For å illustrere dette har jeg lagt ved et utsnitt fra eiendomsskattelistene til Frøya kommune for 2021, se figuren på neste side.²²⁹ Nest til høyre vises det estimerte eiendomsskattegrunnlaget og helt til høyre ses skatteinntekten på lokalitetene. For eksempel er de ti lokalitetene til Mowi verdsatt til 113 millioner kroner, i gjennomsnitt 11,3 millioner per lokalitet.²³⁰ Samlet utgjør

²²² Prinsippene om lavere skattesatser og «brede» skattegrunnlag (skatter med få unntak som treffer mange) er brukt som midler for å redusere vridninger, se NOU 1999: 7 s. 42–43.

²²³ Statistisk sentralbyrå hadde ingen oversikt over dette, blant annet fordi eiendomsskatten registreres etter bokstavene i esktl. § 3 første ledd hvor sjøanlegg inngår i flere mulige bokstaver sammen med andre eiendommer.

²²⁴ Isaksen, Andreassen og Robertsen (2012) s. 59.

²²⁵ Meld. St. 2 (2014–2015) s. 95.

²²⁶ Greaker og Lindholt (2021) s. 12–14.

²²⁷ Aarhus (2011) s. 5–7.

²²⁸ Kraftkommunene får betydelige eiendomsskatteinntekter fra kraftanleggene, se kapittel 5.4.

²²⁹ Frøya kommune (2021).

²³⁰ Det må forstås slik at hver lokalitet har hvert sitt anlegg.

eiendomsskatteprovenyet på sjøanleggene i Frøya 1 882 363 kroner, fra 28 forskjellige lokaliteter og fem forskjellige aktører.²³¹

Lokalitet ID: 13886, 14042, 30437, 28636, 31959, 12394, 24696, 15375, 37197, 34857	966840528	Salmar Farming AS	kr 113 158 754	kr 792 111
Lokalitet ID: 12435, 10232, 12449, 31557, 35377	964118191	Mowi ASA	kr 48 615 000	kr 340 305
Lokalitet ID: 12993, 12361, 32677, 12380, 26775, 38997	933792854	Måsøval Fiskeoppdrett AS	kr 67 320 250	kr 471 242
Lokalitet ID: 12357, 12366, 12385, 38797	924895004	Erviks Laks og Ørret AS	kr 22 985 000	kr 160 895
Lokalitet ID: 20559, 33957 og 33557	985848718	Lerøy Midt AS	kr 25 830 000	kr 180 810

Frøya kommune har også en vindpark, verdsatt til 451 millioner kroner, som gir et proveny på 3,2 millioner kroner.²³² Den tekniske verdien av vindparken alene gir et større eiendomsskatteproveny enn alle oppdrettsanleggene samlet.²³³ Vindparken er imidlertid et anlegg som dekker hele 6,6 km², og omfatter flere vindmøller.²³⁴ Dette er konstruksjoner som har høy teknisk verdi, sammenliknet med oppdrettsanlegg. I tillegg kan deres eiendom omfatte grunnen. Det er imidlertid vanlig at grunnen til vindmølleparker er leiet.²³⁵ Oppdrettsanlegg er ikke et mindre egnet skatteobjekt enn andre eiendommer, men deres tekniske verdi er lav. Sammenlikningen viser bare effektene av å bruke den tekniske verdien som verdsettelsesmodell, og at denne kanskje ikke gir uttrykk for den reelle verdien av et oppdrettsanlegg i havet. Utfordringen med skattleggingen av oppdrettsanlegg, dersom man

²³¹ Skattesatsen er 7 promille.

²³² Frøya kommune (2021).

²³³ Som vi så i forrige drøftelse i kapittel 3.3.2, verdsettes vindkraftanlegg som hovedregel etter en teknisk verdi, på samme måte som oppdrettsanlegg.

²³⁴ Trønder Energi (2021).

²³⁵ Meld. St. 28 (2019–2020) s. 78.

forventer at de skal gi større eiendomsskatteinntekter enn normalt, er at verdien fra næringen ligger i produktet, i tillatelsene og ressursen som havet eller lokaliteten utgjør. Ingen av disse verdsettes som en del av skatteobjektet per i dag, eller lar seg inkludere gjennom verdsettelse etter teknisk verdi av anlegget.

3.4 Formuesskatten og utbytteskatten

Jeg presenterer først formuesskatten, deretter utbytteskatten. Formuesskatten er en skatt på «skatteytters eiendeler med økonomisk verdi» fratrukket gjeld, jf. sktl. § 4-1 første ledd.²³⁶ Ordlyden «økonomisk verdi» er vid, og omfatter fast eiendom, løsøre, immaterielle objekter og mer, herunder verdiene av aksjene i børsnoterte oppdrettsselskap og verdiene av eiendelene i ikke-børsnoterte selskap eller enkeltpersonforetak.²³⁷ Blant slike verdier er evigvarende bruksretter som oppdrettstillatelser.²³⁸ Skattegrunnlaget utgjør de verdien av de samlede formuesverdiene, etter et bunnfradrag er trukket fra.²³⁹ Kreditor for formuesskatten er både stat og kommune, men mesteparten av provenyet tilfaller kommunene.²⁴⁰ I 2022 kan satsen på formuesskatten utgjøre 0,95 prosent av hele formuen, hvorav kommunen kan kreve opptil 0,7 prosent og staten 0,25 prosent.²⁴¹ Både bunnfradraget og statens sats har økt fra 2021.²⁴² Kommunene kan ikke velge om de vil ilegge en formuesskatt, slik som ved eiendomsskatten, men de kan bestemme satsen innenfor denne grensen.²⁴³ Slik har for eksempel kommunen Bø i Vesterålen gjort, for å tiltrekke innbyggere.²⁴⁴ Skatteyter er som regel en privatperson, ettersom både aksjeselskap og allmennaksjeselskap er fritatt formuesskatten, jf. sktl. § 2-36 første ledd bokstav a. Det betyr at oppdrettsselskaper ikke blir truffet av formuesskatten, men

²³⁶ Skattedirektoratet (2021) «Formue», punkt 1 «Generelt».

²³⁷ Stoveland (2021b).

²³⁸ Se skatteloven § 4-54 og Skattedirektoratet (2021) «Akvakultur», punkt 7.1 «Akvakulturtillatelse».

²³⁹ For enslige er det 1,7 millioner kroner, og for gifte er det 3,4 millioner kroner, se Stortingets skattevedtak 2022 §§ 2-1 og 2-3.

²⁴⁰ Se Stortingets skattevedtak 2021 kapittel 2, jf. sktl. § 1-1 første ledd bokstav a.

²⁴¹ Dette justeres dersom man har ektefelle, se Stortingets skattevedtak 2022 kapittel 2.

²⁴² Se forskrift 15. desember 2020 nr. 2878 Stortingetsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2021 (Stortingets skattevedtak 2021) kapittel 2. Formålet er økt fordeling av verdier i samfunnet, se Prop. 1 LS Tillegg 1 (2021–2022) s. 38.

²⁴³ Det framgår indirekte av Stortingets skattevedtak 2021 § 2-3 siste setning, hvor det står at maksimalsatsen gjelder dersom en lavere sats ikke har blitt vedtatt av kommunen.

²⁴⁴ Budalen (2019).

at eierne av selskapene eller aksjonærene er omfattet av denne. Derfor vil verdier fra næringen bli skattlagt gjennom formuesskatten, riktignok noe redusert på grunn av bunnfradraget.

Verdsettingen av oppdrettstillatelser i formuesskattegrunnlaget har nylig blitt endret, se den nye bestemmelsen i skatteloven § 4-54.²⁴⁵ I Finansdepartementets forslag til statsbudsjettet for 2022 framgår det at formuesskattereglene verdsetter børsnoterte og ikke-børsnoterte selskaper ulikt, og at man hittil har skilt mellom selskapstillatelser ervervet før og etter 1. januar 1998.²⁴⁶ Det betyr at ikke alle selskapstillatelser inkluderes i formuesskattegrunnlaget. Verdsettingen av børsnoterte oppdrettsselskaper som formue settes til 75 prosent av kursverdien av hver aksje per 1. januar i skatteåret, jf. sktl. § 4-12 første ledd.²⁴⁷ Aksjene reflekterer markedsverdien av selskapene, inkludert tillatelsenes verdi. For ikke-børsnoterte selskaper settes formuesverdien av selskapet til 75 prosent av selskapets økonomiske verdier per 1. januar, jf. sktl. § 4-12 andre ledd og tredje ledd.²⁴⁸ Tillatelsene ble først i år nevnt i skattelovgivningen, med virkning fra 2022. I Skatte-ABC for 2021 står det:

Akvakulturtillatelse er normalt å anse som en ikke-tidsbegrenset rettighet som regnes med til den skattepliktige formuen dersom den er ervervet etter 1997. Formuesverdien settes til omsetningsverdien.

Ordlyden i Skatte-ABC gir uttrykk for at alle tidsubegrensede akvakulturtillatelser (det samme som selskapstillatelser) ervervet etter 1997 skal verdsettes til en salgsverdi. Ifølge Finansdepartementets proposisjon for 2022, er dette en praksis som har vært gjeldende hos Skatteetaten siden 1999.²⁴⁹ Skatte-ABC er en sammenfatning av gjeldende rett, utgitt av Skattedirektoratet – og inneholder Skattedirektoratets fortolkning av rettskildene.²⁵⁰ Den er

²⁴⁵ Føyd til ved lov nr. 152/2021.

²⁴⁶ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 117–123.

²⁴⁷ Endret med virkning fra 1. januar 2022, før det var andelen 55 prosent.

²⁴⁸ Selskapets formuesverdi er den samlede nettoformuen, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN) § 4-12-2 første ledd. Ordlyden i § 4-12-2 er fra 2017, og sier at skattelovens regler om fastsetting av formue i kapittel 4 gjelder med «de unntak og særregler som følger av [§ 4-12-2] tredje til femte ledd». Bestemmelsen har imidlertid per i dag bare fire ledd. Forskriftenes andre ledd har ikke vært endret i tråd med fjerningen av femte ledd i 2017.

²⁴⁹ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 120.

²⁵⁰ Se Skattedirektoratet (2021) «Forord».

brukt både i forarbeider og teori, men er i seg selv bare uttalelser fra et offentlig organ. Det er ikke en autorativ rettskilde.²⁵¹ Dens formål er først og fremst å oppnå lik skattemessig behandling av like tilfeller.²⁵²

Omtrent 25 prosent av dagens tillatelser har vært unntatt fra formuesskatten, fordi de er ervervet før 1998. Tillatelser som har blitt solgt, selv om de opprinnelig ble ervervet før 1998 (fra privatperson eller staten), regnes som ervervet etter 1998. Utvidelser av kapasiteten til eksisterende tillatelser er ikke regnet som nye erverv.²⁵³ Omsetningsverdien av tillatelsene er den verdien tillatelsene kan selges for. Ifølge Finansdepartementet er praksisen for dette noe uklar.²⁵⁴ Det har vært ulik praktisering blant innehavere av tillatelser ervervet etter 1998, som selv skal rapportere verdien av disse.²⁵⁵ Det har trolig medført at de er priset for lavt. Den overordnede konsekvensen av dette er at eiere bak børsnoterte selskaper skattlegges hardere enn ikke-børsnoterte selskaper, og forskjellen er enda større for selskaper med tillatelser pre-1998. Departementet har foreslått, og det har senere blitt vedtatt, at man skal oppheve skillet mellom tillatelser ervervet før og etter 1998, fra 2022. Verdsettelsen av omsetningsverdien er foreslått gjort etter auksjonsverdien fra auksjonen holdt i 2020.²⁵⁶ Bruk av auksjonsverdiene vil reflektere markedsverdiene til tillatelsene tilhørende de forskjellige produksjonsområdene.²⁵⁷ Noen produksjonsområder har imidlertid ikke salgstall fra auksjonsrunden, slik at det medfører noe usikkerhet. Basert på denne informasjonen kan man likevel anta den enkelte formuesverdien av en selskapstillatelse, og formuesskatten på denne. I auksjonen i 2020 kostet en tillatelse ca. 170 millioner kroner. Skattegrunnlaget vil omfatte 75 prosent av denne, som utgjør 127,5 millioner kroner. Skatteytelsen fra denne, med sats 0,95 prosent, vil være ca. 1,2 millioner kroner. Den vil imidlertid inngå sammen med resten av formuesverdiene, justert for et bunnfradrag. Jeg er ikke kjent med hvor mange aktører som ikke

²⁵¹ Høyesterett har presisert at dens innhold ikke kan ha avgjørende betydning for lovtolkning, se Rt. 2003 s. 60 A avsnitt 39.

²⁵² Se Skattedirektoratet (2021) «Forord».

²⁵³ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 120.

²⁵⁴ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 121.

²⁵⁵ Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven eller sktfvl.) § 9-1 første ledd, jf. § 8-1.

²⁵⁶ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 122–123.

²⁵⁷ Fiskeridirektoratet har snittverdier for tillatelser i hvert område, se Fiskeridirektoratet (2020b).

er børsnoterte, hvor tillatelsene vil bli verdsatt på denne måten. I Finansdepartementets forslag anslås det en økning i formuesskatten på om lag 260 millioner kroner «på usikkert grunnlag», men i dette inngår ikke bare formuesverdier fra oppdrettsnæringen.²⁵⁸ Forslaget ble gitt sammen med et forslag om å verdsette fiskeritillatelser, slik at anslaget omtaler begge endringene.

Denne endringen i verdsettelsen av oppdrettstillatelser har ledet til store protester fra eiere av oppdrettsselskaper og fra 70 ordførere, som hevder at «mindre bedrifter rett og slett ikke orker mer», at aktører må «selge» for å betale formuesskatten og dermed mister motivasjonen for å drive familieselskaper.²⁵⁹ Hvor reelle disse bekymringene er ventes å se.²⁶⁰ Formuesskatten er imidlertid kjent for å være utsatt for vridninger, blant annet fordi den gjelder for personer som er skattepliktige i Norge. Formuende personer i utlandet, som eier andeler i virksomheter i Norge, slipper dette. Det er imidlertid mulig at disse likevel er formuesskattepliktige for oppdrettsselskapene, dersom de er omfattet av sktl. § 2-3 første ledd bokstav a eller b. Bestemmelsen tilsier at personer eller selskaper bosatt eller hjemmehørende utenfor Norge, likevel er skattepliktige i formue i fast eiendom, løsøre eller virksomhet som ligger i eller drives i Norge. Det taler for at alle oppdrettsanlegg, uansett eierskap, er gjenstand for en formuesskattelegging. Formuesskattens sats kan også justeres av kommunene. Disse sidene ved formuesskatten fører til at noen skatteyttere flytter ut av landet, eller til kommuner med lav formuesskatt. Sistnevnte framstår ikke som en veldig aktuell problemstilling, ettersom det virker som at få kommuner har vedtatt en annen formuesskattesats enn 0,7 prosent, men det forekommer.²⁶¹ Noen kommuner kan derfor oppleve et tap av formuesskatteinntekter ved innskjerpingen av denne. Regjeringen Støre har imidlertid signalisert at det skal gjøres lite lukrativt for kommuner å redusere formuesskattesatsen.²⁶² Bø kommune har også blitt varslet

²⁵⁸ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 123.

²⁵⁹ Skårdalsmo (2021).

²⁶⁰ Fra og med 1. januar 2022, se Prop. 1 LS (2021–2022) s. 123, jf. Innst. 4 L (2021–2022) s. 15–16.

²⁶¹ Bø kommune har en formuesskattesats på 0,2 prosent, og Strand kommune vedtok i 2020 en formuesskattesats på 0,45 prosent, se Karlsen (2020). Lakseoppdretter Ola Braanaas har nylig meldt at han vil flytte til Bø kommune, Feratovic (2021).

²⁶² Kommuner som reduserer satsen skal ikke kompenseres for tap av inntekter, se Regjeringen (2021c) s. 9.

av Regjeringen om reduserte kompenseringer fra staten, som følge av tap av formuesskatteinntektene.²⁶³

Jeg redegjør kort for utbytteskatten her. Utbytte er enhver vederlagsfri utdeling av verdier fra selskap til aksjonærer, jf. sktl. § 10-11 andre ledd første punktum. Det er egentlig en del av inntektsskattegrunnlaget til inntektsskatten for personer, fordi utbytte er regnet som skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 10-11 første ledd første punktum. Disse reglene gjelder både for selskaper og personlige aksjonærer som har skatteplikt i Norge, jf. sktl. § 10-11 første ledd andre punktum, jf. §§ 2-1 første ledd og 2-2 første ledd. Det gjelder også for skattepliktige parter i utlandet, som har utbytte i norske virksomheter, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav c. Utbytteskatten påvirkes av Norges skatteavtaler med andre land, slik at nordmenn med utbytte i utlandet eller motsatt ikke dobbelbeskattes. Utbyttet inngår i skattegrunnlaget til inntektsskatten i sin helhet. Det betyr at deler av verdiene fra oppdrettsselskaper tilfaller privatpersoner gjennom aksjer eller andeler, børsnoterte eller ikke. Det utdelende selskapet får ikke fradragføre utbytte, men for å begrense en dobbel beskatning av dette som inntekter blir visse mottakere av utbytte skjermet for skatt, se § 10-12. Skjermingsfradraget settes til et nivå som unntar en normalavkastning, slik at bare utbytte ut over denne blir skattlagt.²⁶⁴

Jeg har ikke klart å finne skattegrunnlaget eller skatteprovenyet fra formuesskatten eller utbytteskatten som utelukkende kommer fra oppdrettsnæringen, og får derfor ikke vist størrelsen på disse.

3.5 Eksportavgiften

Eksportavgiften er en fellesbetegnelse på to avgifter: Markedsavgiften og forskningsavgiften. De er regulert sammen, og omtales som *eksportavgiften for fisk og fiskevarer*.²⁶⁵ Avgifter har gjerne spesifikke formål, som å minimere bruken av alkohol eller å finansiere en organisasjon eller forskning som er tilfellet her. De kan være effektive i sitt formål, men har ikke det samme

²⁶³ Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2021).

²⁶⁴ Se Skattedirektoratet (2021) «Aksjer – utbytte» punkt 2.

²⁶⁵ Forskrift 22. mars 1991 nr. 157 om regulering av eksporten av fisk og fiskevarer (fiskeeksportforskriften) § 1, jf. lov 27. april 1990 nr. 9 om regulering av eksporten av fisk og fiskevarer (fiskeeksportloven) § 3.

målet om å unngå vridninger. Provenyet fra eksportavgiften skal finansiere forskning og promotering av norsk sjømat.²⁶⁶ Partene som mottar midlene til bruk er Norges Sjømatråd AS og Fiskeri- og havbruksnæringens forskningsfond.²⁶⁷ Sjømatrådet har som formål å promotere den norske sjømatnæringen, for å forbedre kunnskapen om norsk sjømat i utlandet. Forskningsfondet retter søkelys mot forskning på sjømatnæringen, og vil bidra til samarbeid mellom forskere og selskaper. Det betyr at eksportavgiften ikke er «fiskal», altså med formål om å skaffe inntekter til det offentlige, i motsetning til de andre skatteformene drøftet i dette kapitlet (og auksjonssystemet). Rapporter bestilt av Regjeringen Solberg indikerer at mye av innovasjonen i næringen er finansiert av eksportavgiften.²⁶⁸

Eksportavgiften gjelder for oppdrettsselskaper som eksporterer fisk, som sannsynligvis er de fleste aktører.²⁶⁹ Avgiften beregnes på fisk og fiskevarers statistiske verdi ved eksport, også kalt «fob-verdi».²⁷⁰ Avgiftssatsen til eksportavgiften er 0,6 prosent for laks og ørret.²⁷¹ Inntektene fra markedsavgiften og forskningsavgiften var anslått til ca. 226 og 324 millioner kroner i 2019.²⁷²

3.6 Produksjonsavgiften

Produksjonsavgiften er en ny avgift på laks og ørret fra oppdrett.²⁷³ Avgiften ble foreslått i Havbruksskatteutvalget, og vedtatt med virkning fra 1. januar 2021.²⁷⁴ Det er et resultat av et

²⁶⁶ Lov 7. juli 2000 nr. 68 om avgift til forskning og utvikling i fiskeri- og havbruksnæringen (lov om eksportavgift på fiskevarer eller fiskekspal.) § 1.

²⁶⁷ Forskrift 13. desember 2000 nr. 1253 om samordnet innkreving av avgift på fiskeeksport (forskrift om innkreving av fiskeeksportavgift) § 3 første ledd, jf. § 4. Forskriften er hjemlet i fiskeeksportloven § 6 første ledd og fiskekspal. § 2. Innkrever av eksportavgiften er skattekontoret ved tollmyndighetene, jf. forskrift om innkreving av fiskeeksportavgift § 3 første ledd, jf. fiskeeksportloven § 6.

²⁶⁸ Grünfeld (2021) s. 51 og Deloitte (2019) s. 4–5, se også beskrivelsen over i kapittel 2.3.2.

²⁶⁹ Fiskeeksportforskriften § 4 første ledd nr. 2, jf. § 1 og forskrift 5. september 2018 nr. 1320 om avgift til forskning og utvikling i fiskeri- og havbruksnæringen (forskningsavgiftforskriften) § 1 første ledd, jf. fiskeeksportloven § 3 og fiskekspal. § 2.

²⁷⁰ FOB står for «Free On Board», og omfatter varens verdi i Norge sammen med forventede transportkostnader, se Statistisk sentralbyrå (u.å.) og forskrift om innkreving av fiskeeksportavgift § 2.

²⁷¹ NOU 2019: 18 s. 56.

²⁷² NOU 2019: 18 s. 57.

²⁷³ Forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 3-24-1 og § 3-24-3, gitt i medhold av lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven) § 1. Se også Skatteetaten (2021c).

²⁷⁴ Forskrift 21. desember 2020 nr. 3101 om endring i forskrift om særavgifter, jf. Prop. 1 LS (2020–2021) s. 315.

kompromiss mellom staten og oppdrettsnæringen, i stedet for en grunnrenteskatt.²⁷⁵ Den er begrunnet ut ifra et ønske om å øke verdifordelingen fra næringen til det offentlige, slik som grunnrenteskatten, og å kompensere kommunene for den belastningen næringen utgjør. Det er en fast avgift på 40 øre per kg produsert laks, ørret og regnbueørret, i motsetning til eksportavgiften som utgjør en prosentsats. Skatteobjektet er altså fisken, hvor produsert fisk betyr sløyet fisk uten innvoller, men med hode.²⁷⁶ Avgiften gjelder for oppdrett i norsk territorialfarvann, uavhengig av selskapets nasjonalitet, hovedkontorets plassering, hvor fisken foredles, med mer.²⁷⁷ Avgiften pålegges alle lakse- og ørretoppdrettere, og betales til statskassen. Midlene overføres til Havbruksfondet, som fordeler pengene på oppdrettskommunene og fylkene.²⁷⁸ Den skal gi et årlig proveny på ca. 500 millioner kroner.²⁷⁹

Siden avgiften er fast betyr det at den ilegges produksjonen, uavhengig av markedsprisen. Det medfører at avgiftens «byrde» vil variere avhengig av markedets tilstand. Det er en lite effektiv måte å ilegge en avgift på, fordi den kan bli urimelig bebyrdende i økonomisk dårlige perioder og ha lav effekt i gode perioder. Skal man spekulere i hvorfor oppdrettsnæringen aksepterte denne avgiften, framfor en prosentvis grunnrenteskatt, er svaret trolig at avgiften er så lav at den i liten grad merkes.

Produksjonsavgiften har som hensikt å fordele midler fra næringen til oppdrettskommunene, og kan dermed fungere som en inntektskilde på lik linje med inntektsskatten. Det reiser spørsmål om disse avgiftene treffer samme verdier, slik at disse skattlegges flere ganger. Det følger av sktl. § 6-15 at «Det gis fradrag for skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke». Ordlyden «særskilt virksomhet» er vid, og en naturlig språklig forståelse av denne tilsier av avgiften vil være omfattet her. Det følger av forarbeidene at bestemmelsen gir fradrag for blant annet eiendomsskatten og produktavgiften i fiskerinæringen, i tillegg til andre avgifter som arbeidsgiveravgiften.²⁸⁰ Produktavgiften i fiskerinæringen er ikke

²⁷⁵ Giæver og Christensen (2020).

²⁷⁶ Forskrift om særavgift § 3-24-2 og Prop. 1 LS (2020–2021) s. 166.

²⁷⁷ Forskrift om særavgift § 5-1 bokstav n og Prop. 1 LS (2020–2021) s. 165.

²⁷⁸ Innst. 360 S (2019–2020) s. 12. Utbetalinger til oppdrettskommunene skjer først i 2022.

²⁷⁹ Regjeringen (2020a).

²⁸⁰ Se Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) s. 60.

det samme som produksjonsavgiften.²⁸¹ I henhold til rettspraksis omfatter regelen alle skatter som anses som driftskostnader for å erverve inntekt, men ikke kostnader som er et resultat av inntekten.²⁸² Fra et slikt syn omfattes derfor ikke en grunnrenteskatt, fordi den ilegges på grunn av inntektsstørrelsen – ikke for å sikre inntekten. Det stemmer også over ens med formålet i sktl. § 6-1 første ledd, som sier at det skal gis fradrag til kostnader pådratt for å «erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Det framgår ikke av forslaget til avgiften om produksjonsavgiften er ment å være fradragsberettiget i selskapsskatten etter regelen i sktl. § 6-15 første punktum.²⁸³ Produksjonsavgiften kan anses som en utgift oppdrettere må betale for å få lov til å drive oppdrett og dens karakter likner andre avgifter som regnes som utgifter, som for eksempel eksportavgiften. Den legges dessuten ikke på inntekten, men på selve produksjonen. Samtidig er formålet bak avgiften å øke fordelingen av verdier fra næringen til fellesskapet i stedet for en grunnrenteskatt. Derimot vil verdiene som trekkes inn av produksjonsavgiften bli gjenstand for en gjentatt beskatning av selskapsskatten, dersom de ikke kan trekkes fra i skattegrunnlaget til sistnevnte. Her kan man argumentere for begge sider, og det er behov for en nærmere avklaring av dette. Jeg faller likevel ned på at avgiften trolig vil være omfattet av sktl. § 6-15, jf. dens vide ordlyd og at lovgiver ikke hittil har uttrykkelig unntatt produksjonsavgiften fra denne regelen. Fradraget gjøres i skattegrunnlaget for selskapsskatten, og ikke i skatteytelsen, slik at det ikke er en fullstendig omfordeling av skatteytelser mellom stat og kommune. Det medfører at produksjonsavgiften uansett vil utgjøre en økt skattlegging av næringen.

Gjennom produksjonsavgiften kan en si at myndighetene har satt en «prislapp» på havet, hvor 40 øre av hver kilo fisk er havets bidrag. Sannsynligvis koster oppdrett på land langt mer enn 40 øre per kg laks og ørret, slik at havets bidrag i realiteten er langt høyere.

²⁸¹ Produktavgiften følger av lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd § 23-5, og likner arbeidsgiveravgiften.

²⁸² Rt. 2014 s. 1057 A avsnitt 46–47.

²⁸³ Prop. 1 LS (2020–2021) s. 165–167.

3.7 Auksjonene på selskapstillatelser

Som jeg nevnte innledningsvis i kapittel 3.1 har jeg inkludert et kapittel om auksjonene på selskapstillatelsene, fordi det viser hele bildet av det offentliges inntekter fra oppdrettsnæringen. Selskapstillatelsene til laks- og ørretoppdrett gis i tildelingsrunder i auksjons form, fra og med 2018.²⁸⁴ Auksjoner er en markedsform der deltakere byr på auksjonsobjektet etter egen verdsettelse. Dette skal bidra til at objektet oppnår en markedsverdi. Det har hittil vært gjennomført to store auksjoner på selskapstillatelser, i 2018 og 2020, hvor deltakerne bydde på pris per tonn fisk for tillatelsene, ettersom tillatelsene er avgrenset etter tonn, se kapittel 2.3.1. Dette var en stor endring i systemet, fra de vederlagsfrie tillatelser som ble gitt frem til 2002, og tildeling av tillatelser etter faste vederlag fram til 2018. De faste vederlagene varierte fra noen millioner kroner til ti millioner kroner.²⁸⁵ Omtrent 80 prosent av dagens tillatelser ble imidlertid gitt av staten før 2002, altså vederlagsfritt.²⁸⁶ Tallet gjelder bare for tildeling av nye tillatelser, ikke utvidelse av eksisterende tillatelser, som også kan skje mot vederlag.²⁸⁷ Mange av disse vederlagsfrie tillatelsene er senere blitt solgt på det private markedet.²⁸⁸

Auksjonsrunden i 2020 ble gjennomført med hjemmel i auksjonsforskriften 2020.²⁸⁹ Auksjonens formål var å fremme lønnsomheten og konkurransen i akvakulturnæringen, innenfor rammene av målene «miljømessig bærekraftig utvikling» og «verdiskapning på kysten», jf. auksjonsforskriften § 1. Auksjonen var en «simultan klokkeauksjon», som betyr at deltakerne kunne oppgi hvor mange tonn de var villige til å kjøpe til en satt pris.²⁹⁰ Dersom etterspørselen var høyere enn antall tonn som skulle auksjoneres ut, ble det iverksatt en ny runde med høyere pris fram til tilbud og etterspørsel møttes.²⁹¹ Det var staten ved

²⁸⁴ Eide, Parchomovsky og Stavang (2021) s. 504–505.

²⁸⁵ NOU 2019: 18 s. 45.

²⁸⁶ Det var situasjonen i 2019, jf. NOU 2019: 18 s. 10.

²⁸⁷ Akvl. § 7 andre ledd.

²⁸⁸ Se også drøftelsen av formuesskatten, hvor kun 25 prosent av tillatelsene er ervervet før 1998.

²⁸⁹ Forskrift 15. mai 2020 nr. 1012 om tildeling av produksjonskapasitet til akvakultur med matfisk i sjø av laks, ørret og regnbueørret i 2020 gjennom auksjon (auksjonsforskriften 2020). Den er opprettet i medhold av akvl. § 6 andre ledd. Den er lik auksjonsforskriften fra 2018, se forskrift 15. mai 2018 nr. 731 om tildeling av nye tillatelser til akvakultur med matfisk i sjø av laks, ørret og regnbueørret i 2018.

²⁹⁰ Auksjonsforskriften § 5 andre ledd, første til tredje punktum.

²⁹¹ Auksjonsforskriften § 5 andre ledd, fjerde og femte punktum.

Fiskeridirektoratet som hovedsakelig organiserte auksjonsrundene og mottok innbetalingene.²⁹²

Pengene fra auksjoner blir overført til Havbruksfondet, som forvalter og viderefordeler midlene mellom stat og kommune.²⁹³ Fra 2022 mottar staten 60 prosent av inntektene, og kommuner og fylker mottar 40 prosent. Det er kun oppdrettskommuner og -fylker som mottar disse.²⁹⁴ Tidligere fikk staten 20 prosent. Auksjonen i 2018 ga samlede inntekter på ca. 2,9 milliarder kroner.²⁹⁵ I 2020 økte inntektene til ca. 5,9 milliarder kroner.²⁹⁶ Økningen skyldes blant annet at auksjonen i 2020 hadde nesten dobbelt så mye kapasitet til salg enn auksjonen i 2018. Gjennomsnittsprisen i 2018 var ca. 194 000 kroner per tonn, som betyr at en standard tillatelse med kapasitet på 780 tonn kostet ca. 151 millioner kroner.²⁹⁷ I 2020 var prisen ca. 220 000 kroner per tonn, nesten 26 000 kroner høyere, og en tillatelse kostet ca. 170 millioner kroner.²⁹⁸ Den lille økningen kan skyldes flere faktorer, for eksempel at oppdrettere verdsetter tillatelsene høyere som følge av forventet vekst i markedet, en antakelse om få utlyste tillatelser i framtiden, eller som følge av at forslaget om grunnrenteskatt ble avvist – i tillegg til at noe vil forklares av inflasjon. Prisen på tillatelsene etter at auksjonsmodellen ble innført er uansett en betydelig økning fra de faste kjøpesummene som tidligere ble innkrevd.

3.8 Oppsummering

Redegjørelsen for dagens skattesystem viser at oppdrettsnæringen i hovedsak er skattlagt på samme linje som vanlige næringer i Norge, med tillegg av to særavgifter og auksjonssystemet. Sistnevnte er imidlertid ikke en del av skattebildet, men sier noe om fordelingen av midler fra næringen til det offentlige. De forskjellige skattene treffer forskjellige sider av næringen, med

²⁹² Auksjonsforskriften 2020 § 17 m.fl., jf. akvl. §§ 6 og 7.

²⁹³ Se Innst. 361 S (2014–2015) s. 19 og siste instruks av Nærings- og fiskeridepartementet, se Nærings- og fiskeridepartementet (2021a) og Nærings- og fiskeridepartementet (2020). De finnes på Fiskeridirektoratets sider, se Fiskeridirektoratet (2020a).

²⁹⁴ Av den kommunale andelen mottar kommunene 87,5 prosent og fylkene 12,5 prosent, se Innst. 360 S (2019–2020) s. 11–12. Regjeringen opprinnelige forslag var at statens andel skulle øke til 75 prosent, jf. Meld. St. 2 (2019–2020) s. 74.

²⁹⁵ Fiskeridirektoratet (2018).

²⁹⁶ Fiskeridirektoratet (2020b). Kommunene og fylkene mottar årlige utbetalinger, og i 2021 utgjorde dette én milliard kroner fordelt på disse, jf. Fiskeridirektoratet (2020a).

²⁹⁷ Fiskeridirektoratet (2018). Jeg har beregnet et nasjonalt snitt for alle produksjonsområdene.

²⁹⁸ Fiskeridirektoratet (2020b).

ulike formål, og utgjør svært ulike byrder på næringen. Et unntak er produksjonsavgiften som gjennom å treffe produksjonen til oppdretterne også vil ta en del av deres inntektsgrunnlag, på samme måte som selskapsskatten, men den kan muligens trekkes fra i skattegrunnlaget til inntektsskatten. Det aktualiseres derfor ingen spørsmål om dobbeltbeskatning etter dagens skattesystem.

Det neste spørsmålet som må drøftes er om, og eventuelt i hvilken utstrekning, grunnrente i oppdrettsnæringen blir skattlagt eller innhentet til fellesskapet etter dagens skattesystem. Et fellestrekk for de andre grunnrentenæringene i Norge er at de er ilagt særegne skatter og skatteregler for å innhente grunnrenten, se kapittel 1.2.1. Ettersom flere av skatteformene som ilegges næringen eller verdiene fra denne er alminnelige skatter, er det nærliggende å anta at grunnrenten i liten grad blir skattlagt gjennom dagens system. Det er likevel noe jeg vil undersøke. For særavgiftene og inntektene fra auksjonssystemet er spørsmålet imidlertid mer åpent. Produksjonsavgiften ble innført etter forslag fra Havbruksskatteutvalget, og etter den tid har man holdt enda en auksjonsrunde som har økt inntektene fra auksjonssystemet ytterligere.

4 Blir grunnrenten i oppdrettsnæringen skattlagt etter dagens regler?

4.1 Innledning

I dette kapitlet er spørsmålet om grunnrenten fra oppdrettsvirksomheten i havet allerede blir trukket inn til fellesskapet. Dette kapitlet bygger videre på redegjørelsene i kapittel 3, og retter fokuset mot beskatningen av grunnrenten. I norsk politikk, og dermed i skatteretten, er holdningen at det offentlige har rett på verdien som er grunnrenten.²⁹⁹ Det er imidlertid lite hensiktsmessig å skattlegge denne ytterligere, dersom den allerede er trukket inn til det offentlige. Drøftelsen i dette kapitlet er derfor en forutsetning for den videre drøftelsen om eiendomsskatten på oppdrettsanlegg kan beskatte grunnrenten som finnes i næringen. Som vi har sett blir grunnrente høstet inn på forskjellige måter, for eksempel gjennom særskatter, vederlag for tillatelser og direkte eierandeler i selskap, se kapittel 1.2.1. For oppdrettsnæringen er det aktuelt å undersøke de ulike skattene og auksjonssystemet, alle beskrevet i kapittel 3.³⁰⁰

Jeg behandler først de forholdene som jeg pekte ut som mest interessante i oppsummeringen av kapittel 3, nemlig auksjonsrundene (kapittel 4.2) og deretter de særegne avgiftene på oppdrettsnæringen (produksjonsavgiften og eksportavgiften i kapittel 4.3). Videre tar jeg for meg de alminnelige skatteformene, selskapsskatten, eiendomsskatten, formuesskatten og utbytteskatten (kapittel 4.4), før jeg konkluderer på det overordnede spørsmålet (kapittel 4.5).

4.2 Auksjonene på selskapstillatelser

I kapittel 3.7 så vi hvordan auksjonsrundene i 2020 ble gjennomført, formålet bak auksjonene og hvor store inntekter det offentlige fikk fra disse. I det følgende vil jeg redegjøre for i hvilken grad grunnrenten har vært trukket inn til det offentlige gjennom auksjonsrundene.

Ved perfekt konkurranse skal auksjonene oppfordre deltakerne til å betale markedspris for tillatelsene. Markedsprisen vil reflektere verdien av å ha tillatelsen over ubegrenset tid, ettersom

²⁹⁹ Se Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) Skattlegging av kraftforetak s. 7, Ot.prp. nr. 26 (1974–1975) til petroleumsskatteloven s. 1 og høringsnotat av Finansdepartementet 3. september 2021 om forslag til endringer i særskatten på petroleum s. 3.

³⁰⁰ I oppdrettsnæringen finnes det ikke statlige eierandeler, se over i kapittel 1.2.1.

disse er tidsubegrensede. Auksjonene vil da trekke inn en nåverdi av all forventet fremtidig grunnrente, ettersom tillatelsene eller rettighetene til å drive oppdrett kan sies å være opphavet grunnrenten, se kapittel 1.2.1. Den alminnelige lønnsomheten i næringen vil være et produkt av oppdretternes egne oppfinnelse, arbeidskraft og liknende, og dermed ikke ligge i tillatelsene. Havbruksskatteutvalget pekte også på auksjoner som en metode for å innhente grunnrente.³⁰¹ Ved en perfekt auksjon vil altså grunnrenten bli trukket inn av det offentlige i sin helhet.³⁰² En auksjon vil ikke forårsake de vridningene som kan følge en skatt, ettersom aktørene selv velger å delta og å by den summen de er villige til å betale. Derfor er en riktig utført auksjon et effektivt middel til å innhente verdier til det offentlige, herunder grunnrente.

I realiteten er det imidlertid sjeldent at man oppnår perfekt konkurranse. Det kan skyldes forhold som at kjøperne av tillatelsene har innkalkulert en høyere risiko ved investeringen, slik at deres verdsettelse er lavere enn den framtidige grunnrenten kan være.³⁰³ Dette vil også skje dersom kjøperne opererer med et kortere tidsperspektiv for lønnsomhet, for eksempel 20 år, enn den ubegrensede bruksretten som ligger i tillatelsene. Risikoviljen påvirkes også av tillatelsenes noe usikre kapasitet tilknyttet trafikklyssystemet. På grunn av miljøets tålegrense har man opprettet et trafikklyssystem for regulering av kapasiteten i de forskjellige produksjonsområdene, se kapittel 2.3.1. I dette systemet kan biomasse-grensen (MTB) i tillatelsene justeres ned, selv om tillatelsene ble kjøpt med en «fast» MTB. Det kan være en bidragende faktor til at oppdrettere ikke vil prise tillatelsene til markedsverdi. I rettsøkonomisk teori har auksjonsrundene for oppdrettstillatelser blitt sammenliknet med andre statlige auksjoner, som for eksempel på mobilfrekvenser, og er i alt omtalt som «gode» auksjoner – men konkurransen ble ansett som for lav for å oppnå markedspris.³⁰⁴ På grunn av auksjonenes struktur, altså at de oppfordrer deltakerne til å betale verdien som ligger i tillatelsene, kan man likevel anta at de inntektene som auksjonene har trukket inn utgjør deler av grunnrenten som finnes i næringen. Samlet tilsier imidlertid de ovennevnte forholdene at det er lite sannsynlig at

³⁰¹ NOU 2019: 18 s. 110–111.

³⁰² Eide, Parchomovsky og Stavang (2021) s. 516.

³⁰³ Prop. 1 LS (2021–2022) s. 122.

³⁰⁴ Flere målsetninger ble ansett oppnådd, som effektive auksjonsrunder, verdiskapning langs kysten, effektiv ressursutnyttelse og økte inntekter – selv om konkurransen var lav. Se Eide, Parchomovsky og Stavang (2021) s. 515–516.

hele grunnrenten har vært trukket inn av det offentlige gjennom auksjonsrundene. Nøyaktig hvor «gode» eller «dårlige» auksjonsrundene er på å trekke inn grunnrenten til fellesskapet er vanskelig å si, men det kan gjøres et estimat av dette ved å forsøke å beregne den reelle grunnrenten som ligger i en tillatelse og sammenlikne dette med verdiene man oppnådde i 2020, hvor prisen per tillatelse var ca. 170 millioner kroner, se kapittel 3.7.

I den følgende beregningen har jeg forsøkt å finne nåverdien av en selskapstillatelse i 2020 basert på avkastningen denne kan gi. En selskapstillatelse har en MTB på 780 tonn, som tilsier at innehaveren kan ha den mengden fisk, for eksempel laks, stående i havet til enhver tid, se kapittel 2.3.1. I kapittel 2.2 så vi imidlertid at det kan ta opptil 18 måneder før en laks som slippes ut i et anlegg i havet blir slakteklar. Derfor må man anta at en tillatelse på 780 tonn ikke vil kunne produsere denne mengden fisk på ett år. Over tre år kan den imidlertid klare å gi to ganger 780 tonn slakteklar fisk.³⁰⁵ Da har jeg ikke tatt hensyn til eventuelle svinn i produksjonen, eller perioder for brakklegging og liknende. Dette er imidlertid et grovt estimat, og derfor holder jeg beregningen enkel. Dersom man tar utgangspunkt i disse tallene, vil en standard tillatelse i gjennomsnitt gi ca. 520 tonn fisk i året. Basert på SSBs markedspriser på laks, kan man beregne den årlige verdien av fisken. Prisene beregnes ukentlig, men gjennomsnittsprisen for eksport av fersk oppdrettslaks i 2020 var 57,48 kroner per kilo.³⁰⁶ En beregning etter denne verdien vil imidlertid gi et anslag på bruttoinntekten fra virksomheten tilknyttet en tillatelse. Fiskeridirektoratet har beregnet de årlige kostnadene per kilo laks eller ørret på landsbasis, som muliggjør at jeg kan estimere den årlige avkastningen per tillatelse. I 2020 var produksjonskostnadene per kilo fisk 36,11 kroner. I produksjonskostnadene ligger også kostnadene tilknyttet prosesser tilknyttet oppdrettsvirksomheten, i tillegg til kostnader fra oppdrettsfasen i sjøen, som for eksempel smoltproduksjon og videreforedling av fisk. Derfor vil avkastningen ligge nær den reelle grunnrenten i næringen. Marginen i 2020 fra en tillatelse

³⁰⁵ 18 måneder i to produksjonsrunder tilsvarer 36 måneder, som er det samme som tre år.

³⁰⁶ Statistisk sentralbyrå (2021). Det er verdt å merke seg at prisene for laks egentlig deles inn i klasser per vektklasse og kvalitet, altså jo tyngre fisken er desto høyere er kiloprisen. Kvalitetsklassene er «superior», «ordinær» og «produksjon». Se Drønen (2019). Prisen fra SSB er gjennomsnitt av eksportprisen trolig på tvers av disse kategoriene.

vil derfor ha vært ca. 21,37 kroner per kilo. Den årlige avkastningen fra én tillatelse i 2020 ville vært ca. 11 112 400 kroner.

Dersom man bruker en nåverdiberegning, kan man finne den omsettelige markedsverdien til en slik tillatelse. Det er den samme beregningen som brukes i avkastningsprinsippet i verdsettelsen av eiendom, og jeg kommer tilbake til denne både i kapittel 5 og 6. Jeg går derfor ikke nærmere inn på en forklaring av denne her, annet enn å redegjøre for formelen. En nåverdiberegning over uendelig tid gir formelen «avkastning over kapitaliseringsrente», se kapittel 5.3. Renten tar høyde for risiko i næringen og framtidig inflasjon. For offentlige prosjekter med varighet på 40 år med en normal risiko brukes en rente på 4 prosent.³⁰⁷ Prosjekter med lengre utsikter vil ha en lavere rente.³⁰⁸ Oppdrett er ikke et offentlig prosjekt, og renten for private prosjekter skal vurderes særskilt.³⁰⁹ Ifølge rapporten til Greaker og Lindholt fra 2021, er det riktig å bruke en rente på 4 prosent for oppdrettsnæringen.³¹⁰ Jeg legger dette til grunn. Nåverdien av den beregnede avkastningen vil følgelig være ca. 277 810 000 kroner. Basert på denne beregningen er den reelle markedsverdien av en tillatelse ca. 100 millioner kroner mer enn den verdien som man oppnådde på auksjonene i 2020. Dette er et estimat, og man må ta hensyn til ulike geografiske forhold, variasjoner i markedspriser og liknende, men den illustrerer verdien av disse. På bakgrunn av denne beregningen kan man trekke den samme slutningen som over, nemlig at det er sannsynlig at deler av grunnrenten ikke blir trukket inn gjennom auksjonsrundene.

I tillegg til at dagens auksjonsrunder ikke klarer å trekke inn hele grunnrenten fra næringen, er det mange tillatelser som ikke har vært gjenstand for auksjon, hvor hele grunnrenten har vært gitt til oppdretterne. Havbruksskatteutvalget har antatt at markedsverdien av dagens tillatelser var ca. 200 milliarder kroner i 2019, og de baserte sitt anslag på undersøkelser og tall fra flere hold.³¹¹ Blant annet indikerte tallene fra auksjonen i 2018 en totalverdi på 170 milliarder kroner,

³⁰⁷ Se rundskriv fra Finansdepartementet 25. juni 2021, R-109/21 s. 5 og Direktoratet for økonomistyring (2018) s. 120–121.

³⁰⁸ Rundskriv R-109/21 s. 5.

³⁰⁹ Høines og Murady (2016) s. 2.

³¹⁰ Greaker og Lindholt (2021) s. 13–14. Det skyldes blant annet at deres beregninger tilsier at risikoen i næringen ikke er spesielt høy, og at videre beregninger derfor tilsier en rente på 4 prosent.

³¹¹ NOU 2019: 18 s. 212

samtidig som tall fra private salg ga en verdi på 225 milliarder kroner.³¹² Derimot hvis man baserte anslaget på tallene fra Greaker og Lindholts rapport fra 2019, kom utvalget til en verdi på mellom 275 og 290 milliarder kroner. Dersom man legger til grunn at nåverdien av en tillatelse er den jeg har beregnet over, og det finnes 1087 kommersielle tillatelser i bruk, vil den totale verdien være litt over 300 milliarder kroner. Mitt tall ligger i samme størrelsesordenen som utvalgets beregning basert på Greaker og Lindholts tall, samtidig som mitt tall vil være noe høyere ettersom jeg inkluderer tillatelsene som ble auksjonert i 2020. Utvalget la til grunn at oppdrettere per 2019 hadde betalt totalt 6,8 milliarder for tillatelsene (auksjonsrunden i 2018 + tidligere faste vederlag), som da utgjorde tre prosent av de totale verdiene.³¹³ Til sammen vil det offentlige ha mottatt 8,8 milliarder kroner fra auksjonsrundene, og totalt 12,8 milliarder kroner dersom man inkluderer verdien fra de faste vederlagene. Dette er en svært liten andel av den grunnrenten som finnes i næringen. Samlet sett kan man legge til grunn at dagens auksjonsmodell innhenter deler av grunnrenten fra næringen til fellesskapet, selv om full markedspris ikke oppnås. Det gjelder imidlertid kun tillatelser gitt fra og med 2018.

Dersom man skal beskatte grunnrente i oppdrettsnæringen ytterligere, vil nok næringen argumentere for at man må hensynta de verdiene som alt er trukket inn av det offentlige gjennom disse vederlagene. De fleste tillatelser har imidlertid vært gitt vederlagsfritt, slik at den praktiske rekkevidden av dette problemet er begrenset. Jeg drøfter dette likevel, da det er av prinsipiell betydning. Dette likner et spørsmål om dobbeltbeskatning. Vederlagene er imidlertid ikke en skatteytelse. Fra et «total government take»-perspektiv vil det imidlertid gi mening å ta hensyn til disse, ettersom disse verdiene alt er trukket inn til fellesskapet. Ved skattlegging vil imidlertid dette spørsmålet bero på hvilken skatt man drøfter. Generelt kan man ikke unnta den verdien som utgjør skatteobjektet ved en skattlegging, fordi skattegrunnlaget da vil være lik null. Havbruksskatteutvalget drøftet dette spørsmålet, og ga uttrykk for at det ville uthule en skattlegging av grunnrenten dersom man unntok verdien av dens opphav.³¹⁴ På samme måte gir man ikke fradrag for kostnaden ved å kjøpe en bolig i

³¹² Berge (2019).

³¹³ NOU 2019: 18 s. 212.

³¹⁴ NOU 2019: 18 s. 156. Det samme ble vurdert for fallrettighetene til kraftanlegg, hvor man kom til den samme konklusjonen, se Prop. 1 LS (2010–2011) s. 82.

eiendomsskattegrunnlaget. Da må man heller justere skattleggingen til et rimelig nivå gjennom satsen. Uansett vil trolig vederlagene for tillatelsene regnes som en utgift for selskapene, eller utgjøre ett innhogg i formuen til privatpersoner, og dermed kunne redusere skattegrunnlagene til selskaps- og formuesskatten. Det kan bety at den er delvis hensyntatt allerede.

I tillegg til at det vil være ulogisk å ta hensyn til tillatelsene ved en grunnrenteskatt, ville det også medført betydelige utfordringer dersom man skulle tatt hensyn de forskjellige tillatelsene ved en skattlegging av grunnrente, ettersom dagens oppdrettstillatelser har vært gitt på ulike vilkår: vederlagsfritt, til en lav fast pris, ved auksjon eller gjennom private salg, se kapittel 3.7. Dersom man gir fradrag for vederlagene betalt ved auksjon, oppstår spørsmålet om man også skal unnta de som har vært kjøpt på det private markedet. Hvis man opererer med et skille mellom tillatelser avhengig av hvem den er ervervet fra, vil en skatt ramme noen hardere enn andre. Da oppstår det er et dilemma, hvor man må velge mellom et effektivt skattesystem som likebehandler skatteyttere og en rettferdig fordeling av fellesskapets verdier.³¹⁵

I en eiendomsskattesammenheng, som jo er hovedtemaet for denne oppgaven, er det lite sannsynlig at et spørsmål om fradrag for tillatelsenes verdi vil aktualiseres. Dersom jeg senere kommer til at man kan trekke inn grunnrenten i eiendomsskattesammenheng, vil det være fordi denne har opphav i objektet som kan defineres som eiendommen. Da vil det av de ovennevnte grunnene være ulogisk å ta hensyn til vederlagene for tillatelser i skattegrunnlaget.

Havbruksskatteutvalget påpekte dessuten at framtidige auksjoner vil tilpasse seg en eventuelt økt beskatning, slik at det for framtiden ikke vil være en utfordring ved økt skattlegging av næringen.³¹⁶ Dette viser også at skattlegging av grunnrente og auksjonsrunder kan eksistere sammen.

³¹⁵ Tapet av grunnrente til private parter kan tenkes kompensert gjennom formuesskatten og utbytteskatten, som kan fange opp disse verdiene. Formuesskatten er imidlertid avhengig av at eierne er bosatt i Norge.

³¹⁶ NOU 2019: 18 s. 156–157.

4.3 Produksjonsavgiften og eksportavgiften

Produksjonsavgiften og eksportavgiften er avgifter som ikke er en del av det alminnelige skatteregimet for selskaper, noe som gjør at det er interessant å undersøke graden av grunnrente som beskattes gjennom disse. Jeg tar for meg disse etter tur.

Produksjonsavgiften er en fast avgift per kg laks eller ørret, se kapittel 3.6, som dermed reduserer oppdrettsselskapets overskudd. Den er ikke utformet med sikte på å ta hensyn til lønnsomheten i næringen, og vil derfor heller ikke være særskilt rettet mot grunnrenten i næringen.³¹⁷ Den vil likevel kunne treffe grunnrenten, ettersom verdien av grunnrenten reflekteres i den produserte fisken. Dersom den er fradragsberettiget i skattegrunnlaget til selskapsskatten, vil imidlertid skattetrykket fra denne, herunder på grunnrenten, reduseres noe.

Eksportavgiften er en fast sats på den «statistiske» verdien til fisken og fiskevarer, se kapittel 3.5. Den statistiske verdien er de antatte verdiene til varene, jf. forskrift om innkreving av fiskeeksportavgift § 2. Det betyr at grunnrenten i næringen inngår i avgiftsgrunnlaget, på samme måte som for produksjonsavgiften. Midlene fra eksportavgiften brukes til å finansiere markedsføring av oppdrettsnæringen og forskning til fordel for næringen, som betyr at verdiene går tilbake til næringen, samtidig som de får fradragsføre avgiften i selskapsskattegrunnlaget, jf. sktl. § 6-15.³¹⁸

Fordi begge avgiftene tar av verdiskapningen i næringen, vil grunnrenten måtte inngå i ytelsene. Provenyet fra produksjonsavgiften tilfaller oppdrettskommunene, som gjør at den delen av grunnrenten som trekkes inn i ytelsen blir innhentet av det offentlige. Provenyet fra eksportavgiften går imidlertid tilbake til næringen gjennom investeringer og forskning, som betyr at den delen av grunnrenten som trekkes inn gjennom avgiften ikke tilfaller det offentlige.

³¹⁷ Havbruksskatteutvalget hadde flere forslag om hvordan avgiften kunne utformes, som blant annet innebar en lønnsomhetsjustering, se NOU 2019: 18 s. 175 flg.

³¹⁸ NOU 2019: 18 s. 56–57.

4.4 De alminnelige skattene: selskapsskatten, eiendomsskatten, formuesskatten og utbytteskatten

Selskapsskatten er en skatt som ilegges inntektene til oppdrettsselskapene, hvor skattegrunnlaget omfatter både grunnrenten og den alminnelige lønnsomheten i næringen. Derfor vil selskapsskatten beskatte grunnrenten som finnes i oppdrettsnæringen. Ettersom skattegrunnlaget er en kombinasjon av grunnrente og alminnelig lønnsomhet, betyr det at grunnrenteinntektene som trekkes inn til staten ikke utgjør like mye som skattesatsen på 22 prosent. Skattegrunnlaget blir dessuten redusert på grunn av de andre skattene, gjennom fradragsregelen i sktl. § 6-15. Det fører til at skatteytelsene, herunder grunnrenten, fra denne delvis fordeles mellom staten og kreditorene for de andre skattene, med unntak av eksportavgiften.

Eiendomsskatten skatter av salgsverdien til oppdrettsanleggene, som er verdsatt etter en teknisk verdi. Salgsverdien utgjør verdien av anlegget alene, og inkluderer ikke verdien av adgangen til havet som følger av oppdrettstillatelsene eller avkastningen fra produksjonen. Følgelig blir ikke grunnrenten i oppdrettsnæringen beskattet gjennom dagens eiendomsskatt på oppdrettsanlegg.

Både formuesskatten og utbytteskatten treffer verdier i oppdrettsselskapene hvor grunnrenten kan ligge, etter at selskapene selv har vært gjenstand for beskatning gjennom de ovennevnte formene. Den endringen som er foreslått for formuesskatten vil dessuten øke andelen av grunnrente som treffes av formuesskatten, se kapittel 3.4, ettersom grunnrentens opphav ligger i tillatelsene. Hvor mye av grunnrenten den henter inn til det offentlige er usikkert, men Finansdepartementet anslo en økning, med en rekke andre verdier, til å utgjøre opptil 260 millioner kroner. Verdiene fra tillatelsene vil være langt lavere enn dette. Vi har også sett at formuende personer, herunder oppdrettere, har flyttet til kommuner med lav formuesskatt, som for eksempel Bø i Vesterålen.³¹⁹ Dette er forsøkt motvirket av Regjeringen, se kapittel 3.4. Enkelte varsler om fraflytting sammen med en skjerpet formuesskatten kan likevel tenkes å medføre noe tap i formuesskatteinntekter til noen kommuner. Utbytteskatten er noe sikrere enn

³¹⁹ Feratovic (2021).

formuesskatten, ettersom den er en del av den alminnelige inntektsskatten, slik at den er vanskeligere å unnsnippe, se kapittel 3.4. Den tar også hensyn til en normalavkastning, slik at denne vil treffe verdier som er ekstraordinært høye, slik som grunnrente.

4.5 Konklusjon

Redegjørelsen i dette kapitlet viser at deler av grunnrenten i oppdrettsnæringen allerede blir trukket inn til det offentlige på forskjellige måter. Først blir grunnrente trukket inn gjennom auksjonsrunder, ved at oppdrettsselskaper yter vederlag som i teorien skal reflektere verdien av tillatelsene. Deretter blir grunnrente trukket inn gjennom selskapsskatten og produksjonsavgiften, som begge ilegges oppdrettsselskapene. Til slutt trekkes grunnrente inn gjennom formuesskatten og utbytteskatten, når grunnrenten har byttet hånd fra selskap til privatperson. Konklusjonen er derfor at grunnrenten i oppdrettsnæringen blir «skattlagt» etter dagens regler.

Spørsmålet som aktualiseres som følge av denne konklusjonen er om oppdrettsnæringen bør beskattes ytterligere? Basert på Havbruksskatteutvalget utredning om grunnrenteskatt i 2019, er svaret på dette ja.³²⁰ De mente det var rom for en økt beskatning på grunnrenten med syv milliarder kroner, se kapittel 1.1. Siden den gang har det offentlige inntekter fra næringen økt, både gjennom produksjonsavgiften og fra auksjonene. Produksjonsavgiften var imidlertid en del av forslaget til Havbruksskatteutvalget, og utgjorde 500 millioner av de syv milliardene som ble foreslått. Denne summen har bestått, slik at man kan argumentere for at næringen tåler ytterligere 6,5 milliarder kroner i økt beskatning. Økningen i auksjonsinntekter skyldes først og fremst en nesten doubling av kapasitet tilgjengelig i auksjonen, se kapittel 3.7, slik at det offentlige inntekter fra auksjonene i realiteten ikke har økt siden utvalgets utredning. Drøftelsen i kapittel 4.2 har dessuten vist at deler av grunnrenten uteblir fra auksjonsrundene, og faller på innehavernes hender. Auksjonene klarer heller ikke ta høyde for verdiene som ligger i tillatelsene som allerede har blitt tildelt vederlagsfritt. Konsekvensene av endringen i formuesskatten vil medføre at andelen av grunnrenten som tilfaller staten vil øke noe, men det er usikkert i hvor stor grad. Jeg antar, og legger til grunn for den videre drøftelsen, at økningen

³²⁰ Havbruksskatteutvalgets utredning i NOU 2019: 18.

ikke utgjør så store verdier at det ikke er rom for økt beskatning av grunnrenten. Samlet taler dette for at skattleggingen av grunnrenten i oppdrettsnæringen bør økes.³²¹

Dersom man sammenlikner skattleggingen av oppdrettsnæringen med andre grunnrenteskapende næringer i Norge, altså petroleum og vannkraft, taler også dette for en ytterligere beskatning av næringen. Både kraftnæringen og petroleumsnæringen ble tidlig identifisert som grunnrenteskapende, og det offentlige har både direkte eierandeler i disse næringene, i tillegg til at de begge er ilagt særskatter på grunnrenten, se kapittel 1.2.1. Nivået av grunnrenten som trekkes inn i til det offentlige fra disse næringene er derfor sannsynligvis langt høyere enn den andelen som trekkes inn til det offentlige fra oppdrettsnæringen. Den manglende beskatningen av grunnrenten i næringen er urovekkende, særlig med tanke på at rettighetene til kysten tilfaller oppdretterne til ubegrenset tid og at en økt andel av eierskapet ligger i utlandet. Konsekvensen av dette er at fellesskapets verdier faller på private hender, og at mye av dette lekker til utlandet.

Jeg mener derfor at beskatningen av grunnrenten i oppdrettsnæringen per i dag er for lav, og at skattetrykket bør økes. Det samsvarer med synet til Havbruksskatteutvalget, og det vil harmoner med formålene om effektiv skattlegging og metodene for å oppnå et «godt» skattesystem.

³²¹ Den direkte skattleggingen av grunnrenten i oppdrettsnæringen er vanskelig å konkretisere, ettersom det ikke finnes en ren grunnrenteskatt på næringen. Det nærmeste er produksjonsavgiften med et årlig proveny på 500 millioner kroner. Til sammenlikning er grunnrenten i petroleumsnæringen og kraftnæringen direkte skattlagt med henholdsvis 56 og 37 prosent, se kapittel 1.2.1. I tillegg er disse næringene omfattet av det alminnelige skatteregimet, og kraftnæringen er dessuten omfattet av en eiendomsskatt som trekker på grunnrenten, som vi vil se i kapittel 5.

5 Beskattes grunnrenten i vannkraftnæringen gjennom eiendomsskatten på vannkraftanlegg?

5.1 Innledning

I forrige kapittel kom jeg til den slutningen at dagens skattlegging av grunnrenten i oppdrettsnæringen kan økes. Jeg har valgt å se på eiendomsskattens potensiale for å øke skattetrykket på denne, og av den grunn mener jeg at det er hensiktsmessig å se på eiendomsskattereglene for vannkraftanlegg. Begrunnelsen for dette er at eiendomsskatten på vannkraftanlegg gir store inntekter til kommunene, og ved første øyekast virker det som at skattereglene er utformet på en måte som treffer grunnrenten i næringen. Det er kjent at vannkraftnæringen er grunnrenteskapende, slik at det er en reell mulighet for at dette skjer.³²² Kraftnæringen og oppdrettsnæringen har dessuten flere likheter, som gjør at det kan være hensiktsmessig å undersøke skattereglene for kraftanlegg for en eventuell sammenlikning i kapittel 6. Eksempelvis er begge næringer grunnrenteskapende, andelen grunnrente ligger på et liknende nivå, se kapittel 1.2.1, og begge næringer bygger virksomhetene sine på evigvarende ressurser basert på vann.

Den følgende framstillingen likner den for eiendomsskatten på oppdrettsanlegg i kapittel 3.3. Først presenteres kreditor og pliktsubjekt for skatten, og hva som er skatteobjektet (kapittel 5.2). Deretter drøftes hvordan skattegrunnlaget beregnes, altså hvordan kraftanlegg verdsettes (kapittel 5.3). Jeg går i dybden i reglene i den grad det er nødvendig for å få en forståelse av skattleggingen. Videre redegjør jeg kort om størrelsen på skattegrunnlaget og skatteinntektene fra eiendomsskatten på kraftanlegg (kapittel 5.4), før jeg trekker fram kritikken som har vært rettet mot denne (kapittel 5.5). Til slutt konkluderer jeg på det overordnede spørsmålet i dette kapitlet, nemlig om grunnrenten beskattes gjennom eiendomsskatten på vannkraftanlegg.

³²² Greaker og Lindholt (2019) s. 14.

5.2 Hvem er kreditor, pliktsubjekt og hva er skatteobjektet?

Kraftkommunene er kreditor for eiendomsskatten på vannkraftanlegg, og kan ilegge denne etter kategoriene i esktl. § 3 første ledd bokstav a og c–f.³²³ Det er eierne av kraftanleggene som er pliktsubjektet for skatten.³²⁴ Skatteobjektet er kraftanlegget, jf. ordlydene i esktl. § 3 første ledd og § 4 andre ledd fjerde punktum. Med «kraftanlegg» forstås vannkraftanlegg.³²⁵ Hva som omfattes av «kraftanlegg» er nærmere utdypet i sktl. § 18-1 andre ledd bokstav a, hvor det framgår at kraftanlegg er kraftstasjonen³²⁶ med tilhørende reguleringsanlegg, eller andel i slike, og produksjonslinjer.³²⁷ Med reguleringsanlegg siktes det til «anlegg for regulering av vannføringen i et vassdrag med tilhørende rettigheter», jf. sktl. § 18-1 andre ledd bokstav c. En naturlig språklig forståelse av ordlyden til kraftanlegg, herunder reguleringsanlegg, tilsier at rettighetene til vannfallet er en del av skatteobjektet.³²⁸ Det er altså ikke sider som kan trekkes fram i verdsettelsesprosessen, som for eksempel utsikt og beliggenhet, se kapittel 3.3.2. Det støttes også av esktl. § 4 andre ledd første punktum, som uttrykkelig nevner «vassfall» som en del av fast eiendom. Unntatt fra skatteobjektet er fjernledninger og fordelingsanlegg.³²⁹ Skatteloven er relevant i tolkningen av eiendomsskattebegreper fordi skattebegreper for beregningen av formuesskattegrunnlaget på kraftanlegg er de samme for eiendomsskattegrunnlaget, se under i kapittel 5.3. Dessuten er det hensiktsmessig at skatterettslige begreper forstås likt på tvers av skattelovene. Produksjonsutstyr og -installasjoner som er knyttet til kraftproduksjonen regnes som en del av anlegget.³³⁰ I tillegg kommer også tomten med andre bygninger og slikt, etter esktl. § 4 andre ledd første punktum.

³²³ Tolkningen av esktl. § 3 er likedan for kraftanlegg som for oppdrettsanlegg over i kapittel 3.3.1, se til støtte NOU 2019: 16 s. 62.

³²⁴ Esktl. § 14 siste ledd.

³²⁵ Prop. 1 LS (2017–2018) s. 107.

³²⁶ Kraftverk og kraftstasjon er definert som samme ting, se sktl. § 18-1 andre ledd bokstav b. Det er delen av anlegget som produserer kraften, jf. Skattedirektoratet (2021) «Kraftforetak» punkt 4.6.1.

³²⁷ I tillegg verdsettes særskilt de delene som er unntatt fra sktl. § 18-5 fjerde ledd, jf. esktl. § 8 B-1 første ledd andre punktum. Regelen i esktl. § 8 B-1 første ledd andre punktum er en nærmere avgrensning for hva som kan og ikke kan regnes med til kraftanlegget, herunder hva som skal verdsettes sammen med det.

³²⁸ Det gjelder uavhengig om rettighetene er tidsbegrenset med en hjemfallsrett eller ikke, ettersom ordlyden ikke skiller på dette. Det følger også av praksisen for verdsetting av kraftanlegg, som ikke tar hensyn til tidsbegrensede rettigheter, se kapittel 5.3.

³²⁹ Sktl. § 18-1 andre ledd bokstav a, jf. bokstav c.

³³⁰ Esktl. § 4 andre ledd, tredje og fjerde punktum.

5.3 Hvordan beregnes skattegrunnlaget for kraftanlegg?

Jeg vil i det følgende redegjøre for hvordan skattegrunnlaget for kraftanleggene beregnes. Kraftanlegg er omfattet av egne verdsettelsesregler i esktl. § 8 B-1 flg., jf. § 8 A-1 andre ledd. Det gjelder imidlertid bare kraftanlegg med påstemplet merkeytelse over 10 000 kVA (kilovoltampere), også regnet som «store» kraftanlegg.³³¹ Verdien av et stort kraftanlegg skal fastsettes ved bruk av et avkastningsprinsipp, og dette følger av sktl. § 18-5, jf. esktl. § 8 B-1 første ledd. Skatteloven § 18-5 gjelder direkte for beregningen av formuesskattegrunnlaget til kraftanlegg, og har fått tilsvarende anvendelse for eiendomsskattegrunnlaget gjennom henvisningen fra eiendomsskatteleva. Verdsetting av kraftanlegg etter denne metoden ble utviklet i praksis før det ble lovfestet, fordi man fant at substansverdiberegninger eller andre metoder ikke fant den objektiverste omsetningsverdien til anlegget.³³² Metoden innehar samme formål som regelen om verdsetting av alminnelig eiendom i esktl. § 8 A-2, se kapittel 3.2.3. Vannfallet eller rettighetene til dette, i tillegg til å være en del av skatteobjektet, er også beskrevet som nødvendige verdier av kraftanlegget som eiendom i verdsettelsen. Her siktes det til at et anlegg har liten verdi som eiendom uten rettighetene til driften, blant annet fordi et kraftanlegg er rettet inn mot en spesifikk type virksomhet slik at den ikke kan brukes til eller selges som noe annet. Vannfallets verdi er derfor en objektiv side av kraftanlegg som eiendom.³³³ Kraftanlegg verdsettes hvert år, samtidig med beregningen av formuesverdien til anlegget, ulikt andre eiendommer som etter eiendomsskatteleva som utgangspunkt skal verdsettes hvert tiende år.³³⁴ Delene av eiendommen til et anlegg som ikke faller inn under

³³¹ Den samme avgrensningen gjelder også de andre særskattene på vannkraftvirksomhet, som grunnrenteskatten og naturressursskatten, se sktl. §§ 18-2 andre ledd, 18-3 tiende ledd og 18-5 femte ledd. Naturressursskatt er en skatt som eiere av kraftverk skal yte til kommunene som en kompensasjon belastningen verket medfører. Den er fradragberettiget i selskapsskatten, jf. sktl. § 18-2 fjerde ledd andre punktum. Begrunnelsen for grensedragningen er noe uklar, og framstår politisk betont, se Schelander (2021). For grunnrenteskatten har denne vært justert flere ganger, fra 1 500 kVA til 5 500 kVA, og til dagens 10 000 kVA.

³³² Se Rt. 1960 s. 711 A s. 715. Dommen gjaldt formuesverdsetting av kraftanlegg, men har i senere blitt brukt i saker om eiendomsskatt, se *A/S Tyssefaldene*-dommen og LH-2015-32248. Regelen ble først kodifisert i dagens eiendomsskatteleva, i den nå opphevede § 8, da eiendomsskatteleva ble vedtatt (1975). Regelen var ment å gjelde for all eiendom. Det skjedde ikke, men regelen fikk anvendelse for kraftanlegg fra 2001 gjennom forskrift 1. desember 2000 nr. 1195 Vedtak om endring i delvis ikrafttredelse av lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane.

³³³ Harboe (2004) s. 169.

³³⁴ Esktl. §§ 8 A-3 andre første punktum og § 8 B-1 første ledd første punktum.

ordlyden «kraftanlegg», for eksempel annen bebyggelse eller visse driftsmidler, verdsettes etter alminnelig praksis om kapitaliserte leieinntekter eller substansverdi, se kapittel 3.3.2. Jeg går ikke nærmere inn på verdsettingen av disse delene av kraftanleggene.

Videre presenterer jeg hvordan avkastningsprinsippet brukes i beregningen av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg. Når man skal beregne kraftanleggets objektiviserte verdi i tråd med avkastningsprinsippet beskrevet i loven, finner man gjennomsnittet av avkastningen til anlegget over fem år, neddiskontert til en nåverdi over ubegrenset tid.³³⁵ Først finner man altså gjennomsnittet av bruttoinntektene og utgiftene over fem år. Bruttosalgsinntektene fastsettes ved å multiplisere den målte strømproduksjonen med gjennomsnittet av spotmarkedsprisene per time.³³⁶ Spotmarkedsprisen er døgnmarkedsprisen for strøm fra Statnett Marked, for området der anlegget ligger.³³⁷ Det vil dermed gi et ganske riktig bilde av de årlige bruttosalgsinntektene for kraftanlegg.³³⁸ Dette bidrar til å objektivisere inntektene til anlegget, og man utelukker *feilprising* av strøm. Feilprising er et tilfelle av feilaktig internprising av transaksjoner mellom aktører med interessefelleskap.³³⁹ Med interessefelleskap menes aktører som har interesse av å samarbeide, for eksempel datterselskaper i samme konsern. Feilprising brukes av noen som et verktøy for å redusere inntektsgrunnlaget til et selskap. Dette er spesielt aktuelt der hvor selskapene skatter til forskjellige land eller er underlagt forskjellige skatteregler, som for eksempel at et selskap er underlagt grunnrentebeskatning mens det andre selskapet ikke er det. Feilprising reduserer en skatts nøytralitet, og dermed effektiviteten i skattesystemet. Det er forsøkt motvirket i skatteloven § 13-1, ved at skattemyndighetene ved skjønn kan fastsette den skattbare inntekten eller formuen, jf. første ledd. Dersom en eiendom verdsettes etter avkastningen til et selskap, vil regelen ha betydning for fastsettelsen av skattegrunnlaget til eiendomsskatten.³⁴⁰

³³⁵ Sktl. § 18-5 første og andre ledd, jf. esktl. § 8 B-1 første ledd. Er anlegget yngre enn 5 år brukes de årene anlegget har eksistert, jf. Sktl. § 18-5 andre ledd andre punktum.

³³⁶ Sktl. § 18-5 andre ledd. Produksjonen måles hver time, og dataene lagres elektronisk, jf. Zimmer (2019) s. 776.

³³⁷ Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) s. 191.

³³⁸ Ved varig nedsettelse av produksjonsevne med ti prosent eller mer, kan beregningsgrunnlaget settes ned, jf. FSFIN § 18-5-7.

³³⁹ Skatteetaten (u.å.).

³⁴⁰ Regelen i skatteloven § 13-1 gjelder derfor for verdsettelse av kraftanlegg etter sktl. § 18-5.

Beregningen etter spotmarkedspriser brukes imidlertid bare dersom spotprisen ligger mellom kr 0,95/kWh og 2,74/kWh.³⁴¹ Hvis verdien er utenfor dette rommet, beregnes formuen til den øvre eller nedre grenseverdien.³⁴² Bruk av grenseverdier reduserer skattegrunnlagets evne til å reflektere den objektive markedsverdien av eiendommen, og dermed også grunnrenten som ligger i den. Ved å bruke gjennomsnittsinntekter over tid får man derimot et mer stabilt skattegrunnlag, som i mindre grad påvirkes av de enkelte svingningene i inntektene som ikke ville vært reflektert i en eiendomsverdi.³⁴³ Kraft som ytes i ordningen for konsesjonskraft er unntatt fra regnestykket.³⁴⁴ Eierens tap av verdi som følge av hjemfallsretten er imidlertid ikke tatt hensyn til, fordi det anses som en subjektiv betingelse i eierrådighet som bare påvirker den enkelte eier og ikke utnyttelsesmuligheten av anlegget objektivt sett.³⁴⁵ I de gjennomsnittlige inntektene gis det fradrag for en rekke utgifter, som grunnrenteskatten og konsesjonsavgiften samt de regulære driftskostnadene fra kraftproduksjonen som lønn, vedlikehold, forsikring, erstatninger til grunneiere og mer.³⁴⁶ Skatteytelsen trekkes fra fordi den regnes som en utgift i inntekten, og følgelig vil de også reduserer eiendomsverdien.³⁴⁷ Selskapsskatten trekkes ikke fra skattegrunnlaget, men tas høyde for i kapitaliseringen gjennom renten som brukes i

³⁴¹ Esktl. § 8 B-1 fjerde ledd. Begrunnelsen for innføringen av en minimumsverdi var at man ønsket å unngå store svingninger i inntektene til kraftkommuner med lave kraftpriser, jf. Innst. O. nr. 85 (1999–2000) s. 12, jf. Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) s. 26. Maksimumsgrensen ble innført for å styrke symmetrien i reglene, slik at kommunene ikke bare tok del i oppsidene i strømmarkedet, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) s. 58.

³⁴² Basert på et gjennomsnitt over syv år (eller så mange år som anlegget har eksistert), jf. esktl. § 8 B-1 fjerde ledd.

³⁴³ Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) s. 17.

³⁴⁴ Sktl. § 18-5 andre ledd første punktum. Konsesjonskraft er kraftmengder som eiere av kraftverk er pliktig å gi til kraftkommunene, jf. vassdragsreguleringsloven § 22 eller vannfallrettighetsloven § 19. Tidligere anså Høyesterett dette som et subjektivt element, fordi det fulgte den konkrete avtalen for konsesjonen, se Rt. 1994 s. 333 A (Tydal) s. 338. Lovgiver var uenig i denne tilnærmingen, se Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) s.18, og endret regelen til slik den er i dag.

³⁴⁵ Hjemfallsrett betyr at vannfall, regulering og anlegg faller tilbake til staten etter utløpet av konsesjonen. Det beror på vilkårene i konsesjonene, se lov 14. desember 1917 nr. 16 om konsesjon for rettigheter til vannfall mv. (vannfallrettighetsloven) § 11 fjerde ledd og lov 14. desember 1917 nr. 17 om regulering og kraftutbygging i vassdrag (vassdragsreguleringsloven) § 28 fjerde ledd (avhengig av hvilken lov konsesjonen er gitt etter). Se *Statnett*-dommen s. 201, som gir uttrykk for at dette er en subjektiv faktor.

³⁴⁶ Sktl. §§ 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 og 2, 18-5 tredje ledd, jf. § 18-5 første ledd andre punktum, og § 18-5 første ledd første punktum. Konsesjonsavgiften er en avgift eiere av kraftverk er pliktig til å betale til staten og kraftkommunene, jf. vassdragsreguleringsloven § 14 eller vannfallrettighetsloven § 18.

³⁴⁷ Det gjelder også andre beregningsmetoder, eksempelvis vil salgsstatistikk på boliger også reflektere kostnaden ved høye skatter og avgifter.

beregningen.³⁴⁸ Den alminnelige lønnsomheten til kraftselskapene er imidlertid ikke trukket fra bruttoinntektene, som betyr at hele lønnsomheten til næringen inngår i skattegrunnlaget. Normalt vil skatter som skal treffe grunnrenten unnta den alminnelige avkastningen fra skattegrunnlaget. I særskatten på petroleum og i grunnrenteskatten på vannkraft gis det fradrag for dette, gjennom en «friinntekt».³⁴⁹ Grunnrenteskatter som bare treffer grunnrenten, er regnet som nøytrale, se kapittel 1.2.2.³⁵⁰ Eiendomsskatten på kraftanlegg treffer større verdier enn grunnrenten, fordi hele avkastningen er en del av skattegrunnlaget, og er derfor ikke en nøytral grunnrenteskatt. Eiendomsskattens primære formål er imidlertid ikke å treffe grunnrenten i næringen, men hele verdien av eiendommen. Lovgiver har likevel ønsket at kommunene skal få ta del i grunnrentebeskatningen av næringen, slik at det kan anses som et delformål for eiendomsskatten på kraftanlegg.³⁵¹

Etter at man har funnet den gjennomsnittlige avkastningen, «oversettes» verdiene av denne til en eiendomsverdi gjennom en neddiskontering av avkastningen til en nåverdi. Neddiskontering er betegnelsen på selve beregningen, og den bruker avkastningen til å estimere verdien av eiendommen over tid til dagens verdi, derav begrepet nåverdi. Dette er nødvendig ettersom avkastningen bare reflekterer lønnsomheten til anlegget for ett år, og ikke den verdien anlegget ville hatt ved et fritt salg, som ville reflektert en lønnsomhet over et lengre tidsperspektiv. Sagt på en annen måte: Enhver eiendoms markedsverdi er dennes nåverdi av lønnsomheten den kan gi over tid. For eksempel vil markedsprisen på en leilighet ved fritt salg reflektere verdien det er av å ha denne leiligheten over flere år, ikke bare det første året.³⁵² I beregningen av verdien til kraftanlegg bruker man et ubegrenset tidsperspektiv fordi vannkraft regnes som en evigvarende ressurs, uavhengig av om konsesjonen er tidsbegrenset eller ikke.³⁵³ Som påpekt

³⁴⁸ Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) s. 18.

³⁴⁹ Se petrsktl. § 5 tredje ledd flg. (disse er foreslått endret, jf. Regjeringen (2021b)) og sktl. § 18-3 tredje ledd bokstav b. Friinntektsgrunnlaget er anskaffelsesverdiene av driftsmidlene i kraftproduksjon, som multipliseres med en normrente for å gi friinntekten, se Zimmer (2019) s. 782.

³⁵⁰ Se kapittel 1.2.2.

³⁵¹ Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) s. 50 og 138.

³⁵² Det kan for eksempel måles i antatte leieinntekter fra leiligheten.

³⁵³ Sktl. § 18-5 første ledd første punktum, jf. Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) s. 17.

over er skatteytters eventuelle begrensede råderett ansett som et subjektivt forhold, fordi kraftanleggets objektive verdi ikke opphører ved konsesjonens slutt.

Neddiskontering gjøres ved at man multipliserer de løpende verdiene med en faktor basert på en rente, som blant annet skal reflektere næringens risiko i framtiden. Se formelen under.³⁵⁴

$$\text{Nåverdi over ubegrenset tid} = \frac{\text{avkastning}}{\text{rente}}$$

Renten er satt av Finansdepartementet, jf. sktl. § 18-5 niende ledd andre punktum. Det er en realrente, som blant annet tar høyde for prisstigning over tid (inflasjon) og selskapsskatten.³⁵⁵

Den er for tiden 4,5 prosent.³⁵⁶

I nåverdien gis det årlige avskrivninger for utskiftning av framtidige driftsmidler, som skal reflektere verdien til det eksisterende anlegget for den gjenstående levetiden justert for verdifall.³⁵⁷ Dette er i stedet for umiddelbare avskrivninger for investeringer.³⁵⁸

5.4 Skattegrunnlagets og skatteinntektenes størrelse

Størrelsen av eiendomsskattegrunnlagene til de samlede kraftanleggene i landet i perioden 2014–2018 varierte fra 324 til 221 milliarder kroner. Variasjonen skyldes svingningene i kraftmarkedet.³⁵⁹ Strømprisene var spesielt høye i 2010 og lave i 2015, som påvirket skattegrunnlagene de påfølgende fem årene grunnet gjennomsnittsberegningene. Det totale skatteprovenyet i 2017 ble anslått til ca. 1,77 milliarder kroner, med en antakelse om at alle kraftkommuner opererte med en skattesats på syv promille.³⁶⁰ Med samme antakelse kan man anta at provenyet lå på ca. 1,55 milliarder kroner i 2018. Det høye provenyet fra eiendomsskatten på kraftanlegg har ført til en debatt om eiendomsskatteinntektene forårsaker

³⁵⁴ Gramstad (2015) s. 5. Det er en standard formel som ikke er særegen for skattlegging.

³⁵⁵ En realrente er en rente som tar høyde for alle kostnader og endringer, jf. Sirnes (2019). For eiendomsskatten på kraftanlegg inkluderer det selskapsskatten, se Ot.prp. nr. 47 (1999–2000) s. 18.

³⁵⁶ FSFIN § 18-8-4, jf. sktl. § 5-12 fjerde ledd.

³⁵⁷ Sktl. § 18-5 fjerde ledd, jf. 18-5 første ledd første og tredje punktum. Dette gjelder delene som inngår i kraftanlegget, ikke driftsmidlene som verdsettes utenom anlegget.

³⁵⁸ Det gjøres blant annet fordi kraftanlegg har svært lang levetid, antatt til 40 eller 67 år, se sktl. § 18-6 første ledd.

³⁵⁹ NOU 2019: 16 s. 68.

³⁶⁰ NOU 2019: 16 s. 75.

skjevheter i økonomien til landets kommuner. Se til sammenlikning provenyet fra eiendomsskatten på oppdrettsanlegg i kapittel 3.3.3. I utgangspunktet skal kommunenes skjevheter i inntekter utjevnes mellom hverandre, gjennom kommunenes *inntektssystem*.³⁶¹ Eiendomsskatten er imidlertid unntatt fra dette systemet. Jeg har i kapittel 1.1 avgrenset mot å drøfte spørsmål om fordeling av skatteproveny, og går derfor ikke nærmere inn på dette her.

Fordi eiendomsskatten er fradragsberettiget i selskapsskattens skattegrunnlag, jf. sktl. § 6-15, vil deler av eiendomsskatten på kraftanlegg være en omfordeling av skatteinntekter fra stat til kommune. Det er imidlertid ikke et «krone for krone»-fradrag, se forklaringen i kapittel 3.2, slik at eiendomsskatten likevel medfører et høyere skattetrykk på kraftanlegg.

5.5 Kritikk rettet mot eiendomsskatten på kraftanlegg

Jeg vil trekke fram kritikk som har vært fremmet mot eiendomsskatten på kraftanlegg. Deretter vil jeg gi noen egne refleksjoner rundt denne. Eiendomsskatten på kraftanlegg ble foreslått endret i NOU 2019: 16 «Skattlegging av vannkraftverk», heretter kalt Kraftskatteutvalget. Utvalget kritisert eiendomsskatten på kraftanlegg for å være for komplisert, samtidig som det ikke var tilstrekkelig nøytral måte å trekke inn grunnrenten på.³⁶² Utvalget foreslo blant annet at man skulle endre skatteobjektet til anlegget uten vannrettighetene, og at man skulle verdsette dette på en måte som liknet substansverdien.³⁶³ Utvalget kritiserte også skattleggingen av produksjonsutstyr og -installasjoner fordi dette påvirker investeringsvilligheten i anleggene, og bruk av historiske tall fordi det påvirker skattegrunnlaget for nye anlegg de fem første årene av driften.³⁶⁴ I tillegg mente de at eiendomsskatten stimulerer til en favorisering av vannkraftnæringen i kraftkommunene, som kan gå på bekostning av andre næringers utvikling.³⁶⁵ Med dette menes at kommunene vil tilrettelegge for næringer som gir store

³⁶¹ Inntekter og utgifter utjevnes mellom kommunene. Inntektene som omfattes er fra inntekts- og formuesskatten, og naturressursskatten på vannkraft, se Regjeringen (u.å.). Systemet reguleres årlig i kommuneproposisjonen, hvor regjeringen legger frem sin kommunepolitikk for stortinget, se Prop. 192 S (2020–2021) s. 23 flg.

³⁶² NOU 2019: 16 s. 132.

³⁶³ NOU 2019: 16 s. 131–133.

³⁶⁴ NOU 2019: 16 s. 132. Det avhenger også når på året driften startes.

³⁶⁵ NOU 2019: 16 s. 158.

skatteinntekter, og samtidig neglisjere andre næringer. Det kan stilles spørsmål ved realismen i denne argumentasjonen, fordi det er vanskelig å finne konkrete bevis for slike effekter.

Utvalgets forslag ville ført til en reduksjon i eiendomsskatteinntekter til kraftkommunene fra ca. 1 530 til 550 millioner kroner.³⁶⁶ Det foreslo samtidig å øke grunnrenteskatteinntektene til staten, til et nivå som ville sikre at skattetrykket skulle forbli likt. Forslaget kan tolkes som at et høyt skattetrykk på en grunnrentenæring er forsvarlig, men at det er måten skattleggingen gjennomføres på som er av betydning. Utvalget omtalte ikke eiendomsskattens evne til å trekke inn grunnrenten i beskatningen, noe som nok kan sies å være ubestridt fordi grunnrenten vil inngå i avkastningen. Forslaget ble ikke tatt til følge.³⁶⁷ Det skyldes delvis stor motstand fra kraftkommunene, på grunn av reduksjonen i skatteinntekter.

Jeg er enig i utvalgets kritikk av skattleggingen av produksjonsutstyr og liknende,³⁶⁸ og at de har et poeng når det kommer til beregning av gjennomsnittsinntekter over fem år. Bruk av grenseverdier i verdsettingen av formuesverdien til anleggene reduserer også graden av objektivisering av omsetningsverdien. I tillegg har unntaksreglene for anlegg som produserer mindre enn 10 000 kVA dessuten ført til synlige vridninger.³⁶⁹ Unntakene er begrunnet i en antakelse om at det ikke eksisterte grunnrente i de mindre kraftverkene, og at regelverket for verdsetting av anlegg var uforholdsmessig kostbare for de mindre verkene.³⁷⁰ Det har imidlertid ført til at flere anlegg har nedskalert produksjonen til under grenseverdien, selv om vannfallet og anlegget ellers har kapasitet til å produsere mer strøm.³⁷¹ Det representerer et klart effektivitetstap i form av tap av strøm og skatteinntekter. Det er uheldig, med tanke på at samfunnet har behov for flere grønne energikilder.

Samtidig er jeg uenig i at skatteobjektet og verdsettelsen bør endres slik utvalget foreslo. Vannrettighetene er eiendeler som må følge med objektet fordi det er en forutsetning for den

³⁶⁶ NOU 2019: 16 s. 159.

³⁶⁷ Regjeringen (2020c).

³⁶⁸ Det er generelt sett regnet som unøytralt, se Mirrlees (2011) s. 369–371. Begrunnelsen for at man skattlegger produksjonsutstyr på kraftanlegg er noe uklar, og kan være av politisk, se Prop. 1 LS (2017–2018) s. 113.

³⁶⁹ Sktl. §§ 18-2 andre ledd, 18-3 tiende ledd og 18-5 femte ledd.

³⁷⁰ Innst. O. nr. 53 (1999–1999) punkt 4.

³⁷¹ Nyhus og Åsnes (2021).

formålsgitte bruken. En kjøper av et kraftanlegg kan ikke benytte dette slik eiendommen er, uten de nødvendige rettighetene. Endring av verdsettelsesmetode vil forhindre at man kan verdsette kraftanlegg i tråd med prinsippet om objektiviserte omsetningsverdi. Dersom man gjennomførte denne endringen ville eiendomsskatten på kraftanlegg blitt mindre belastende enn for andre eiendommer, fordi den ikke ville reflektert den reelle eiendomsverdien. Det vil gjøre eiendomsskattesystemet mindre uniformt og dermed mindre forutsigbart. Det igjen kan føre til flere tvister. Da bør man heller revurdere hele eiendomsskattesystemet, og det spørsmålet vil jeg ikke drøfte her. Selv om beregning etter et avkastningsprinsipp er komplisert, er det riktig sett hen til dagens eiendomsskattesystem. Avkastningsprinsippet er dessuten en positiv verdsettelsesmetode i den forstand at den tilpasser eiendomsskatten etter eiendommens lønnsomhet og dermed skatteyters yteevne, selv om det ikke er en tiltenkt effekt. Det oppfordrer derfor til økonomisk rasjonell drift.

5.6 Konklusjon

Konklusjonen på det overordnede spørsmålet i dette kapittelet, om grunnrente i vannkraftsnæringen beskattes gjennom eiendomsskatten, er ja. Selv om beskatningen begrenses av grenseverdier, og det heller ikke er en nøytral grunnrenteskatt, er det klart at grunnrenten i næringen trekkes inn gjennom eiendomsskatten. Det kommer også tydelig fram i forarbeidene til reglene for verdsettelse av kraftanlegg.³⁷² Det er imidlertid forhold ved eiendomsskattereglene som kunne vært effektivisert, som for eksempel hvilke anlegg den treffer, grenseverdiene og skattlegging av produksjonsutstyr. Ellers følger eiendomsskatten på kraftanlegg hovedlinjene i reglene for alminnelig eiendomsskatt, herunder utskrivingskategorier, prinsippet for beregning av skattegrunnlaget, skattesats og mer, selv om den er omfattet av egne regler, som blant annet årlig verdsetting.

³⁷² Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) s. 50 og 138.

6 Kan grunnrenten i havbruket beskattes gjennom eiendomsskatten?

6.1 Innledning

Siden konklusjonen i kapittel 4 er at skattlegging av grunnrenten i oppdrettsnæringen kan økes, er det neste spørsmålet *hvordan* dette kan oppnås. I dette kapitlet forsøker jeg å besvare oppgavens overordnede problemstilling: Kan grunnrenten i havbruket beskattes gjennom eiendomsskatten?

Begrunnelsene for å benytte eiendomsskatten er flere.³⁷³ For det første er en særskatt på linje med petroleumsskatten og grunnrenteskatten på vannkraft allerede vurdert i Havbruksskatteutvalget, og avvist, se kapittel 1.1. En drøftelse av det samme vil derfor være lite hensiktsmessig. For det andre er eiendomsskatten på kraftanlegg utformet på en måte som trekker inn grunnrente, se kapittel 5, og det er interessant å se om disse reglene kan ha overføringsverdi til oppdrettsanlegg. For det tredje har vi sett at grunnrenten har sitt opphav i naturressursene, og at disse er uløselig knyttet til oppdrettsanlegget og virksomheten der. Av den grunn tror jeg at eiendomsskatten vil klare å trekke inn grunnrenten i næringen til beskatning, selv om det ikke er dens primærformål, se kapittel 3.3.1. For det fjerde mener jeg at det kan være rom for en annen tolkning av eiendomsskattereglene på oppdrettsanlegg, se kapittel 3.3, som kan muliggjøre at man kan trekke inn grunnrenten gjennom dagens regler. I tillegg til disse begrunnelsene tror jeg at det er enklere å få gjennomslag for økt beskatning av grunnrenten gjennom en eksisterende skatteform framfor å presentere en helt ny skatt, blant annet fordi lakselobbyen sammen med oppdrettskommunene tidligere har mobilisert stor motstand mot grunnrenteskatt, og forhindret dette, se kapittel 1.1. Politisk sett vil det også være enklere å beskatte grunnrenten på en måte som er fordelaktig for kommunene, fordi det sannsynliggjør at man får støtte fra disse. Det har dessuten vært ytret ønske fra kommunalt hold om økte eiendomsskatteinntekter fra oppdrettsanlegg.³⁷⁴

³⁷³ Se også kapittel 1.1.

³⁷⁴ Meld. St. 2 (2014–2015) s. 95

Dette kapittelet er delt i tre drøftelser. Først behandles spørsmålet om hvilke verdier skatteobjektet må omfatte for å muliggjøre at man kan trekke inn grunnrenten i verdsettelsen (kapittel 6.2). Deretter behandles spørsmålet om hvordan dette skal verdsettes for å gi en objektivisert omsetningsverdi, og om dette kan reflektere grunnrenten i næringen (kapittel 6.3). Her estimerer jeg også størrelsen på et slikt skattegrunnlag og skatteytelsen. Til slutt konkluderer jeg på det overordne spørsmålet og oppsummerer funnene (kapittel 6.4).

6.2 Skatteobjektet: Hva må det omfatte for å at man kan trekke inn grunnrenten?

6.2.1 Innledning

Spørsmålet er hvilke verdier som må være en del av skatteobjektet «oppdrettsanlegg» for at man kan trekke inn grunnrenten i skattegrunnlaget. I redegjørelsen av eiendomsskatten på oppdrettsanlegg, kapittel 3.3, så vi at det er en klar sammenheng mellom skatteobjekt og skattegrunnlag, og at sistnevnte skal romme en så nær objektiv verdi av den førstnevnte som mulig. Det betyr også at skattegrunnlaget ikke kan omfatte større verdier enn det som finnes i skatteobjektet. Jeg ga imidlertid uttrykk for en usikkerhet ved grensdragningen for hvilke verdier som må omfattes av objektet, og hvilke som kan sies å være forhold ved objektet som trekkes fram i verdsettelsesprosessen, se kapittel 3.3.2. Vi har siden sett at eiendomsskatten på kraftanlegg opererer med vannrettighetene som en del av skatteobjektet, selv om delvis er begrunnet ut ifra et logisk hensyn i verdsettelsesprosessen, se kapittel 5.3.³⁷⁵ Derfor legger jeg til grunn at forholdene hvor grunnrenten ligger må framgå av skatteobjektet.

Dagens praktisering av eiendomsskattereglene gir uttrykk for at skatteobjektet for oppdrettsanlegg bare er anleggets tekniske komponenter i verdsettingen, se kapittel 3.3.1. Verdien fra oppdrettsvirksomheten skriver seg imidlertid fra havet, fra rettigheten til å bruke denne som en ressurs i virksomheten, og fra plasseringen av anlegget i sjøen langs kysten i skjermede fjorder. Dette kan formuleres på forskjellige måter, men essensen er at grunnrenten skriver seg fra adgangen til å drive virksomheten i sjøen, og ikke fra anlegget i egenskap av å

³⁷⁵ I saken i lagmannsretten om verdsetting av jernmalm til et mineraluttak kom også retten til at malmen var en del av skatteobjektet, se LH-2015-32248.

være et oppdrettsanlegg. Anlegget har selvsagt en verdi, og kan derfor sies å være opphavet til den alminnelige lønnsomheten i næringen. Dersom grunnrenten skal trekkes inn i skattegrunnlaget for eiendomsskatten må imidlertid ressursen på en eller annen måte inkluderes i skatteobjektet. Så lenge skatteobjektet bare er anlegget isolert sett, vil den objektiviserte verdien av denne aldri kunne være mer enn gjenanskaffelsesverdien av anlegget, justert for slitasje, investeringer og liknende.³⁷⁶

I det følgende drøfter jeg om eiendomsskatteleva kan tolkes på en måte som omfatter verdiene hvor grunnrenten ligger i skatteobjektet, og om en slik tolkning vil være i tråd med legalitetsprinsippet. I den første drøftelsen spør jeg om rettighetene til å drive oppdrett kan anses som en del av dagens skatteobjekt, etter ordlyden i esktl. § 4 tredje ledd (kapittel 6.2.2). Grunnen til at jeg ser på dette er fordi vannrettighetene til kraftanlegg er en del av eiendomsskatteobjektet, som muliggjør at man kan verdsette grunnrenten i næringen i skattegrunnlaget. Rettigheten til å drive oppdrett er en annen form for «vannrettigheter». I den andre drøftelsen spør jeg om arealet som lokaliteten utgjør kan tolkes som en del av skatteobjektet, fordi dette kan minne om tilhørende grunn eller en tomt (kapittel 6.2.3). Deretter drøfter jeg det kommunale forslaget som jeg pekte på både i kapittel 1.1 og kapittel 6.1 (kapittel 6.2.4). Ifølge Finansdepartementet har det fra kommunalt hold vært foreslått å inkludere varelageret som en del av skatteobjektet, noe Finansdepartementet har avvist. Til slutt oppsummerer jeg funnene (kapittel 6.2.5).

6.2.2 Rettighetene til å drive oppdrett som en del av skatteobjektet

I kapittel 3.1 redegjorde jeg for ordlyden som beskriver skatteobjektet «oppdrettsanlegg» i esktl. § 4 tredje ledd, og at dette per i dag tolkes som de tekniske delene av anlegget. Ordlyden i esktl. § 4 tredje ledd gir imidlertid uttrykk for at skatteobjektet er «Flytande anlegg i sjø for oppdrett», altså at anleggets plassering og formål er en del av objektet. De tekniske delene av anlegget er ramset opp i siste del av bestemmelsen etter tilføyelsen «Til slikt anlegg vert rekna [...]». Det framstår derfor heller som en presisering av hvilke tekniske deler som skal regnes med til anlegget, dersom man er usikker. Det likner ordlyden i esktl. § 4 andre ledd, som gir

³⁷⁶ Eller de inntektene man kunne fått fra å leie et slikt anlegg, men som beskrevet over i kapittel 3.3.2 brukes denne verdsettelsesmetoden normalt for kontorbygninger og liknende.

uttrykk for tilbehør som skal regnes som en del av de faste eiendommene, jf. ordlyden «Til faste eiendomar vert rekna», og hvor de faste eiendommene selv er nevnt i § 4 første ledd. Dersom man legger til grunn en logisk tolkning av oppdrettsanlegg, må rettighetene til å drive oppdrett anses som en del av anlegget fordi de er en forutsetning for dets formål og plassering. Rettighetene til å drive oppdrett er knyttet til anlegget, selv om de er registrert og tinglyst på en person eller et selskap i Akvakulturregisteret, og de følger meg anlegget dersom dette selges med sin plassering og sitt formål. Esktl. § 4 tredje ledd stiller dessuten krav til at anlegget har en fast plassering innenfor kommunenes grenser i minst seks måneder, noe den får gjennom oppdrettstillatelsene, se kapittel 2.3.1.

Ordlyden i eieendomsskattelova § 4 tredje ledd er ikke avgrensende mot at rettighetene til å drive oppdrett kan anses som en del av skatteobjektet, men den er heller ikke entydig på at loven skal forstås slik. Forarbeidene gir indikasjon på at anlegget skal tolkes som de tekniske delene uten tillatelsene.³⁷⁷ Det taler for at rettighetene til å drive oppdrett ikke skal anses som en del av skatteobjektet, og at en annen tolkning er å gå imot lovgiverviljen. På den annen side er dette den eneste rettskilden som taler for en slik tolkning, og siden forarbeidene ble til i 2008 har det kommet til praksis om å verdsette naturressurser eller rettighetene til å bruke disse som en del av eiendommen.³⁷⁸ Jeg mener derfor at det er tilstrekkelig tvil ved dette tilfellet, som tilsier at det er hensiktsmessig å undersøke flere rettskilder.

Dersom man ser til eiendomsskatten på kraftanlegg, omfatter skatteobjektet der rettighetene til vannfallet, se kapittel 5.2. Det følger imidlertid direkte av ordlyden i skatteloven, og gir utvetydige indikasjoner om at verdien av ressursen skal være en del av skatteobjektet. Det er også begrunnet ut ifra at rettighetene er nødvendige deler av skatteobjektet, siden et kraftanlegg ikke kan nyttes til noe annet enn kraftproduksjon og eieren er nødt til å inneha disse for å drive produksjonen. Det gjelder for alle store kraftanlegg, slik at rettighetene ikke regnes som en subjektiv faktor i den senere verdsettelsen. Det er fordi det vil være urealistisk og se for seg et kraftanleggs objektive omsetningsverdi uten å inkludere rettighetene til å drive anlegget, og

³⁷⁷ Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 96 og Innst. O nr. 1 (2008–2009) s. 65.

³⁷⁸ Det er riktignok lite praksis om dette, se LH-2015-32248 om verdsetting av jernmalm, men det er en utvikling.

derfor må rettighetene også være en del av skatteobjektet. Selv om skatteobjektet for oppdrettsanlegg ikke uttrykkelig nevner «oppdrettsrettighetene» som en del av objektet, mener jeg at begrunnelsen bak dette for kraftanlegg har overføringsverdi til oppdrettsanlegg. Oppdrettsanlegg er også betinget av tillatelser for plassering og bruk i sjøen, jf. kapittel 2.3.1, og de er avgrenset til bestemte lokaliteter og kan ikke brukes til noe annet enn for oppdrett av den arten som følger av tillatelsen.³⁷⁹ Det ser ingen god grunn til å behandle vannrettigheter tilknyttet en foss annerledes enn vannrettigheter tilknyttet en lokalitet langs kysten.

Det finnes også andre naturressurser som regnes som tilhørende til eiendomsskatteobjekter, for eksempel jernmalm som regnes som en del av grunnen den ligger i. Utvinning av jernmalm, i likhet med kraftanlegg og oppdrett, krever tillatelse fordi malmen tilhører staten – selv om malmen ligger på privat grunn.³⁸⁰ Mineraler er ikke uttrykkelig nevnt i esktl. § 4 andre ledd som en del av fast eiendom, men blir ansett som en del av grunnen der hvor det er tilrettelagt for uttak av slike.³⁸¹ Kravet om tilretteleggelse virker rimelig ettersom det vil sannsynliggjøre at eiendommens objektive verdi ligger i grunnen med mineralene, og fordi det vil være byrdefullt å verdsette enhver alminnelig grunn slik. Dette framgår av lagmannsrettsdommen fra 2015, som jeg tidligere har vist til i kapittel 3.3.2. Det betyr imidlertid at praksisen har en noe lavere rettskildemessig verdi.³⁸² Det nærmeste tilfellet som har vært oppe for Høyesterett er spørsmål om grus- og sandtak kan anses som en del av skatteobjektet til en fast eiendom selv om det ikke framgår av ordlyden i loven – noe det ble.³⁸³

En forskjell mellom spørsmålet i vår sak og saken om jernmalm er at jeg har spurt om rettighetene til oppdrettsanlegget kan anses som en del av skatteobjektet, mens saken om jernmalm omhandlet naturressursene i seg selv. Jeg mener imidlertid at naturressurser og rettigheter til å bruke naturressurser her kan anses som en og samme ting, særlig fordi bruken av naturressursene i begge disse forholdene forutsetter tillatelser til og tilretteleggelser for å ta

³⁷⁹ Tillatelsen definerer bruken av området, og lokaliteten begrenser andre aktiviteter i nærheten, blant annet forbud mot ferdsel nærmere enn 20 meter fra et anlegg jf. akvakulturdriftsforskriften § 18.

³⁸⁰ Se lov 19. juni 2009 nr. 101 om erverv og utvinning av mineralressurser (mineralloven) §§ 7 og 43.

³⁸¹ LH-2015-32248, jf. Rt. 1998 s. 1756 (Sandtak) s. 1762.

³⁸² LH-2015-32248 ble ikke anket.

³⁸³ Rt. 1998 s. 1756 (Sandtak) s. 1762.

i bruk ressursen. Dessuten er det mer hensiktsmessig å behandle sjøen som en naturressurs etter rettighetene til å bruke denne, fordi den ikke lar seg kvantifisere eller avgrense på samme måte som mineraler – eller vannet i en foss. Da unngår man også spørsmålet om eierretten til sjøen, som er regnet som eierløst, i motsetning til vannfall og mineraler som kan eies av privatpersoner, kommuner eller staten.³⁸⁴

På bakgrunn av de ovennevnte kildene finner jeg at reglene og praksisen for kraftanlegg og mineraluttak tilsier at naturressurser skal regnes som del av skatteobjektet der de finnes, eller der man har rett til å bruke disse. Det er flere likhetsfaktorer mellom disse og oppdrettsanlegg, og jeg ser ikke noen grunn til at oppdrettsanlegg skal behandles annerledes enn andre eiendommer som tar i bruk naturressurser. En ulik behandling fører til at man skiller mellom sjøen som naturressurs og andre naturressurser, og det kan forplante seg videre til andre forhold ved senere anledninger, for eksempel ved spørsmål om skattlegging av vindkraftverk. Jeg kommer til denne slutningen med en viss usikkerhet, ettersom kildene ikke er entydige på hvordan loven skal tolkes. Som vi så i kapittel 1.3 eksisterer det imidlertid ikke et strengt legalitetsprinsipp på skatterettens område, og denne tolkningen går ikke imot lovens ordlyd. Ei heller eksisterer det et prinsipp om at tvil ved tolkning skal komme skatteyter til gode. Utforming av skatteregler, og praktisering av disse, skal favne etter sitt formål, og i dette tilfelle er formålet skattlegging av eiendom etter sine objekter og sin reelle verdi. Denne tolkningen gjelder for alle anlegg, uavhengig av om deres formål primært er kommersielt eller annet, se kapittel 2.3.2.

6.2.3 Lokaliteten som del av skatteobjektet

Det neste spørsmålet er om lokaliteten kan anses som en del av skatteobjektet, slik som tilhørende grunn er regnet som en del av en fast eiendom etter esktl. § 4 andre ledd. Jeg vil først vurdere om lokalitetene kan tolkes som en del av skatteobjektet, deretter hvilke virkninger det kan ha for eiendomsretten i sjøen. Oppdrettere er nemlig ikke eiere av sjøarealet som lokaliteten

³⁸⁴ Falkanger og Falkanger (2016) s. 58

utgjør, selv om de har en evigvarende bruksrett til denne, slik at dette er et spørsmål som aktualiseres.³⁸⁵

Lokaliteten til et oppdrettsanlegg er arealet som er gitt etter en lokalitetstillatelse og tillatt brukt når aktøren også har en selskapstillatelse, se kapittel 2.3.1. Lokaliteten er definert av akvakulturmyndighetene,³⁸⁶ og avgrensningen gjøres i den gitte lokalitetstillatelsen.³⁸⁷ Som regel skjer dette gjennom koordinater, slik at man har et klart definert geografisk område som er registrert i Akvakulturregisteret.³⁸⁸ Lokaliteten omfatter hele arealet i overflaten.³⁸⁹ I tillegg vil lokaliteten begrense andre aktiviteter i nærheten, for eksempel er det forbudt å ferdes nærmere enn 20 meter fra et anlegg.³⁹⁰ Det er på det rene at lokaliteten opptar arealet på overflaten, men det er mindre klart i hvilken grad oppdrettsanlegg beslaglegger hele vannsøylen ned til havbunnen under anlegget. I praksis vil nok en del av dette være beslaglagt, som følge av forankring og de store nøtene som ligger under overflaten. Trolig gjelder aktivitets- og ferdselsforbudet derfor ikke bare aktiviteter på overflaten.³⁹¹ Disse forholdene gjør at en akvakulturlokalitet kan minne om et tomtareal, gjennom dens klare avgrensning og faste karakter, tross i at vannmassene er utskiftende.

Vi har sett at ordlyden i esktl. § 4 tredje ledd peker på oppdrettsanlegget med sin bruk og sin plassering i sjøen. Ordlyden «Flytende anlegg i sjø», sammen med kravet om fast plassering i

³⁸⁵ Noen vil kanskje påstå at man først bør drøfte om lokalitetene kan regnes som fast eiendom. Jeg forsvarer imidlertid denne rekkefølgen av drøftelsen fordi det finnes flere forhold som ikke er underlagt eierrett i privatrettslig sammenheng, eller regnet som fast eiendom etter dette, som likevel skattlegges etter eigedomsskattelova. Eksempler på dette er kraftanlegg og mineraluttak, hvor skatteyter har tillatelser til å bruke naturressursene, men ingen eierrett. I tillegg er både produksjonsutstyr og rettigheter ikke regnet som fast eiendom i privatrettslig sammenheng, men ved noen tilfeller regnet som fast eiendom eller del av dette etter eigedomsskattelova. Privatrettslige og skatterettslige eiendomsbegreper er som regel sammenfattende, men ikke alltid. Derfor er det nødvendig å drøfte innholdet i skatteregelen først, også av hensyn til legalitetsprinsippet.

³⁸⁶ Her Nærings- og fiskeridepartementet, jf. akvl. § 4.

³⁸⁷ Akvakulturmyndigheten er fri til å bestemme dette, se Ot.prp. nr. 61 (2004–2005) s. 57–58 om innholdet i akvl. § 5 første ledd.

³⁸⁸ Fiskeridirektoratet (u.å.) punkt 1.3.5. Denne informasjonen er registrert i akvakulturregisteret og er å finne i Fiskeridirektoratets kart, se A-registerforskriften § 4 første ledd, særlig bokstav a, og Fiskeridirektoratet (2021d).

³⁸⁹ Fiskeridirektoratet (u.å.) punkt 3.

³⁹⁰ Akvakulturdriftsforskriften § 18.

³⁹¹ Ordlyden nevner konkret fiske og ferdsel, og avstanden måtes gjennom en rett linje fra anleggets ytterpunkt i overflaten. Dykking innenfor denne grensen er nok heller ikke lov.

minimum seks måneder innenfor kommunens grenser, kan derfor peke på lokaliteten som en del av skatteobjektet. Delvis kan tolkningen av rettighetene gitt ovenfor i kapittel 6.2.2 gi støtte til en likedan forståelse av lokaliteten som en del av skatteobjektet. Det finnes imidlertid ikke liknende tilfeller for en domstol hvor man har behandlet et sjøareal som en tomt, slik at denne tolkningen av ordlyden i esktl. § 4 tredje ledd er svært usikker.

Videre er det naturlig å se til den generelle definisjonen av fast eiendom med tilbehør. Det overordnede begrepet «fast eiendom» i esktl. § 4 første ledd har ikke en klar definisjon, men vil omfatte bebyggelse med tomt og ubebygde grunn.³⁹² Ordlyden i begrepet «fast eiendom» i eieendomsskattelova, herunder det som hører til, har tradisjonelt sett omfattet grunn på land og bebyggelse der. Det framgår blant annet av tredjevoterendes syn i *Firda Sjøfarmer*-dommen s. 1423, som var en del av flertallets votering. Dommen er redegjort for i kapittel 3.3.1. Dommen endte med dissens 3–2. Fire dommere var imidlertid enige i at eieendomsskattelova sitt stedlige virkeområde ikke var avgrenset til land. Høyesterett sa ikke noe om sjøareal som fast eiendom. I kjølvannet av denne dommen ble imidlertid eieendomsskattens virkeområde utvidet til å omfatte sjøområdene. Ifølge en innstilling fra finanskomiteen i 2008, er det uavklart hvilke objekter i sjøområdet som omfattes av eieendomsskattelova.³⁹³ Dette ble delvis avklart med innføringen av eieendomsskatten på oppdrettsanlegg, men den for tiden økte bruken av sjøområder til fast næringsdrift aktualiserer igjen denne problemstillingen.

Esktl. § 4 andre ledd viser til de delene som hører til faste eiendommer. Første punktum gir uttrykk for at «Til faste eieendomar vert rekna bygningar og tomt som høyrer til, huslause grunnstykke som hagar, lykkjer, vassfall, laste-, opplags- eller arbeidstomter, bryggjer og liknande og likeeins næringseieendom». Ordlyden «vert rekna» tilsier at de opplistede tilfellene klart er omfattet av ordlyden fast eiendom, samtidig som ordlyden «og liknande» taler for at opplistingen ikke er uttømmende.³⁹⁴ Oppramsingen omfatter forhold av fast eller delvis fast

³⁹² Rogan (2021d).

³⁹³ Innst. O. nr. 1 (2007–2008) s. 99. Innstillingen nevnte også tvilen rundt eieendomsskattelova sitt stedlige virkeområde, som nå er definert i loven til å omfatte sjøterritoriet til grunnlinjen.

³⁹⁴ Se for eksempel *Sandtak*-dommen, s. 1762 hvor Høyesterett fastslo at innholdet i bestemmelsen i datiden kategori «verk og bruk» (erstattet av næringseieendom) ikke var uttømmende, og at liknende forhold vil omfattes. I denne saken gjaldt det et grus- og sanduttak. Steinbrudd var uttrykkelig nevnt etter loven, og likhetshensyn tilsa at anlegg for uttak av grus og sand også måtte omfattes.

karakter som ligger til eller på land. En naturlig språklig forståelse av ordlyden «tomt» peker på en privat landeiendom, eventuelt med strandsone til, og åpner ikke for en tolkning av en oppdrettslokalitet som en tomt. Ordlyden «arbeidstomter, bryggjer og liknande og likeeins næringseigedom» er noe videre, og kan vise til faste innretninger som brukes i en virksomhet. Ordlyden «bryggjer og liknande» viser at eideomsskattelova omfatter mindre tradisjonelle objekter som del av fast eiendom, men samtidig vil disse ha klar tilknytning til eiendom på land. Andre punktum viser forhold som hører til næringseigedom, noe som er nærliggende å undersøke ettersom oppdrettsanlegg er likestilt med disse etter § 4 tredje ledd første punktum. Det følger av ordlyden at til næringseigedom er «m.a. rekna fabrikkar, sagbruk, industrielle verk, steinbrot, losse- og lasteplassar og liknande arbeids- og driftsstader samt kontorlokale, butikk, hotell og serveringsstad mv.». Oppramsingen framstår ikke som uttømmende, sett hen til «m.a.» og «mv.». Ordlyden peker hovedsakelig på bebyggelse, med unntak av steinbrudd. Både steinbrudd og oppdrettslokaliteter er områder hvor det drives en virksomhet basert på naturressurser. Samtidig er det svært forskjellige forhold, slik at det er vanskelig å si at ordlyden «steinbrot» kan tale for en tolkning av oppdrettslokaliteter som tilhørende til fast eiendom. Alle forholdene som brukes som eksempler på deler av fast eiendom i esktl. § 4 andre ledd første og andre punktum er eller viser en klar tilknytning til landeiendom.

Samlet sett finnes det ikke tilstrekkelig grunnlag i lov eller andre kilder for at akvakulturlokaliteter kan anses som en del av skatteobjektet «oppdrettsanlegg», eller som tilhører til fast eiendom generelt – selv om det kan minne om en slags tomt eller tilhørende grunn. En slik tolkning vil gå imot den tradisjonelle forståelsen av eiendomsskatten, men det kan ikke utelukkes at det kan skje en endring i denne retningen, ettersom eiendomsskatten alt er utvidet til å gjelde oppdrettsanlegg. Det vil i så fall styrke eiendomsskattens rekkevidde på sjøområder innenfor grunnlinjen.

Noen vil kanskje hevde at en slik utvidelse av eiendomsskatten kan ha uforutsette konsekvenser for synet på sjøarealer som eiendom, blant annet at det vil lede til en ytterligere privatisering av sjøområdene. Det kan forsterke oppfatninger om eksklusiv adgang til eller bruk av sjøarealer

av enkelte aktører, selv om sjøen er regnet som eierløs.³⁹⁵ Det er imidlertid ikke gitt at det ville skjedd en slik utvikling, hvis man begrenset dette til eiendomsskatteforhold. Det skatterettslig eiendomsbegrepet bygger på den privatrettslige forståelsen, men det er ikke alltid sammenfallende.³⁹⁶ Ved flere tilfeller ilegges det skatt uten at det foreligger formell eierrett, som for eksempel ved svært langvarige tomtefesteforhold, ved tidsbegrensede rettigheter som drift av kraftanlegg og skattlegging av grunn med mineraler som er definert som statens eiendom.³⁹⁷ Det er dessuten slik at det er det privatrettslige eierbegrepet som har betydning for hvordan man skal tolke det skatterettslige eierbegrepet, og ikke motsatt. Det er fordi skattlegging er avhengig av eierforhold, mens privatrettslige eierforhold kan eksistere uten skatt. Det som er sikkert er at en klarere forankring av eiendomsskatten på sjøområder ville senket terskelen for å beskatte bruken av sjøarealer, og likestille beskatning av bruken av fellesskapets naturressurser uavhengig om det er på land eller i vann. Ifølge Thor Falkanger og andre er sjøområdene utsatt for okkupasjon, selv om de formelt sett regnes for eierløse, som kan tale for at disse områdene bør skattlegges på lik linje med annen fast eiendom.³⁹⁸ Dette aktualiseres mer og mer, ettersom vi ser en kraftig utvikling av bruken av sjøområdene til oppdrett, havvind, utvinning av havbruksmineraler og liknende.

6.2.4 Kommunalt forslag om varelager som en del av skatteobjektet

I en stortingsmelding fra 2015 har Finansdepartementet vist til et kommunalt forslag om å øke eiendomsskatteinntektene fra oppdrettsanlegg, ved å basere verdsettelsen på fisken i anlegget. Jeg har ikke funnet det opprinnelige forslaget, men følgende framkommer av departementets redegjørelse og tilsvar:

Fra kommunalt hold har reglene om eiendomsskatt på oppdrettsanlegg blitt kritisert for ikke å gi de skatteinntekter man ønsket seg. På denne bakgrunn har det blant annet vært

³⁹⁵ Falkanger og Falkanger (2016) s. 58

³⁹⁶ Zimmer (2018) s. 39 og Skattedirektoratet (2021) «Eierbegrepet», punkt 2 «Betydningen av det privatrettslige eierbegrepet».

³⁹⁷ For tomtefesteforhold se sktl. § 9-2 andre ledd bokstav a, NOU 1996: 20 s. 130 og Finansdepartementet (2008). For kraftanlegg er det vist i kapittel 5.2 at eier av anlegg regnes som eier av rettigheten, selv om denne er tidsbegrenset. For mineraluttak behandles dette i LH-2015-32248, hvor retten raskt la til grunn at grunneier var skattemessig eier av jernmalmen.

³⁹⁸ Falkanger (2019) s. 15–16 og Myklebust (2021) s. 495–497.

lansert forslag om å basere verdsettelsen av anleggene på verdien av fisken i anlegget. Et slikt skattegrunnlag vil bryte fundamentalt med prinsippet om eiendomsskatt som en skatt på fast eiendom. Det vil også innebære en klar forskjellsbehandling sammenliknet med andre næringer, eventuelt medføre en uheldig smitteeffekt i forhold til disse.³⁹⁹

Jeg tolker departementets forståelse av det kommunale forslaget som et forslag om å inkludere varelageret fra virksomheten i skatteobjektet. Jeg har fått dette bekreftet av departementet via en e-post hvor jeg ba om redegjørelse for uttalelsen.⁴⁰⁰ Dersom man tolker anførselen slik er jeg enig i Finansdepartementets uttalelse. Man kan ikke innlemme fisk, som er å regnes som løssøre, i skatteobjektet til eiendomsskatten. Det vil stride mot formålet til eiendomsskatten som en skatt på fast eiendom. Dersom man utvider eiendomsskatten i den retning risikerer man å komme på kant med andre skatteformer, som for eksempel inntektsskatten ettersom varelageret er grunnlaget for inntekten. Uten definerte skillelinjer mellom skattene blir det vanskelig å unngå dobbeltbeskatning, og dersom man åpner for dette på oppdrettsanlegg kan en slik praksis spre seg videre.

Jeg tror imidlertid at departementet har tolket utsagnet feil, og at det er snakk om et ønske om å verdsette anleggene etter verdien fra produksjonen, altså basert på et avkastningsprinsipp. Det vil unektelig trekke inn verdien av fisken, ettersom dette er utgangspunktet for avkastningen. Jeg har ikke sett det opprinnelige forslaget, og kan derfor ikke fastslå dette med sikkerhet, men basert på det de skriver kan det forstås slik. Hvordan man tolker forslaget vil bero på hvilke verdier man mener at skatteobjektet allerede omfatter. Jeg går ikke nærmere inn på dette her. Om avkastningsprinsippet kan brukes i verdsettelsen av oppdrettsanlegg, kommer jeg tilbake til i kapittel 6.3.

³⁹⁹ Meld. St. 2 (2014–2015) s. 95. Jeg har ikke funnet forslagene det siktes til.

⁴⁰⁰ «Som det framgår av sitatet som det henvises til er eiendomsskatt en skatt på fast eiendom, dvs. normalt grunn og bygninger. Å inkludere fisk i oppdrettsanlegg vil derfor stride mot helt grunnleggende prinsipper for eiendomsskatten. Dersom en slik skatt innføres vil det samtidig innebære en forskjellsbehandling i forhold til annen næringsvirksomhet, for eksempel ilegges det ikke eiendomsskatt på varelageret eller produktene til en industribedrift. Med "smitteeffekt" siktes det til at innføring av eiendomsskatt på oppdrettsfisk kan utløse krav om at også andre former for varelager/beholdning (som ikke er fast eiendom) skal ilegges eiendomsskatt, med den begrunnelse at det ellers vil foreligge forskjellsbehandling.», jf. Jenssen (2021).

6.2.5 Oppsummering

Svaret på det overordnede spørsmålet i kapittel 6.2 er at skatteobjektet må omfatte de verdiene hvor grunnrenten ligger, dersom denne skal trekkes inn gjennom eiendomsskatten. Basert på drøftelsene over mener jeg at man kan tolke rettighetene til å ha og drive et oppdrettsanlegg i sjøen som en del av skatteobjektet etter dagens eiendomsskatteregler. Jeg mener det er rom for en slik tolkning etter lovens ordlyd og at det er i tråd med praksis for eiendomsskattlegging av andre eiendommer som tar i bruk naturressurser, men det legges til grunn med en viss usikkerhet. Derimot er det ikke rom for å tolke lokaliteten som en del av skatteobjektet etter dagens regler, men det er tilstrekkelig for å inkludere verdiene hvor grunnrenten ligger at rettighetene kan anses som en del av skatteobjektet.

Hvis man kommer til at det ikke finnes rom for å tolke skatteobjektet slik jeg har argumentert for, vil det være behov for en endring av ordlyden i eiendomsskattelova dersom man ønsker å trekke inn grunnrenten gjennom denne, eksempelvis ved å definere skatteobjektet slik: «Flytende anlegg i sjø *med rettigheter* for oppdrett av fisk [...]» (egen kursivering av foreslått tilføyning til dagens ordlyd). Jeg går ikke nærmere inn på dette.

6.3 Skattegrunnlaget: Hvordan verdsette oppdrettsanlegg?

6.3.1 Innledning

I dette kapitlet behandles spørsmålet om hvordan skattegrunnlaget bør fastsettes dersom man anser rettighetene til å drive et oppdrettsanlegg som en del av skatteobjektet. Skattegrunnlaget skal reflektere eiendommens objektiviserte omsetningsverdi, slik at verdsettelsesmetoden må finne den objektiviserte verdien av anlegget med tilhørende rettigheter. Jeg anser det som sikkert at verdien av rettighetene er grunnrenten i sin helhet. Vi har sett at oppdretternes adgang til å drive oppdrett i sjøen er opphavet til grunnrenteinntektene og at grunnrente trekkes inn i auksjonsrundene, se kapittel 1.2.1 og 4.2. Dersom man verdsetter rettighetene som en del av skatteobjektet, vil man trekke inn grunnrenten i skattegrunnlaget.

Det finnes flere metoder, også kalt hjelpeberegninger, for å finne fram til den objektiviserte verdien av en eiendom, se kapittel 3.3.2. Ordlyden i eiendomsskattelova er åpen for hvordan dette som utgangspunkt skal gjøres, jf. § 8 A-2 første ledd første punktum, men den antyder også hvordan det kan gjøres, se resten av bestemmelsen. For næringseiendommer er

utgangspunktet at man skal benytte kapitaliserte leieinntekter eller substansverdi, avhengig av type næringseiendom. Unntaket er kraftanlegg hvor hovedregelen er avkastningsverdi, se kapittel 5.3. Oppdrettsanlegg er verken næringseiendom eller energianlegg, og derfor mener jeg at man står friere i valg av metode etter ordlyden i loven. Samtidig likner oppdrettsanlegg på energianlegg og kraftanlegg, siden man der også tar i bruk naturressurser i virksomheten. Det er derfor nærliggende å se på metodene som brukes for disse anleggene. Forarbeidene til eiedomsskattelova gir uttrykk for at man skal benytte en metode som verdsetter de tekniske delene av anlegget, og at man skal se bort ifra merverdi som følge av varelageret og konsesjonen.⁴⁰¹ Denne uttalelsen følger imidlertid et synspunkt om at skatteobjektet bare er anlegget isolert sett, og kan ikke vinne fram dersom det går imot prinsippet om verdsetting etter objektivisert omsetningsverdi, som er forankret i esktl. § 8 A-2. Dersom man skal reflektere verdien av rettighetene til å drive oppdrettsanlegget som en del av objektet, må man bruke en verdsettelsesmetode som tar høyde for dette. Dagens praksis om substansverdiberegning er ikke egnet, ettersom grunnrenten ikke har en gjenanskaffelsesverdi slik som et teknisk anlegg. For å finne den objektiviserte omsetningsverdien av et anlegg med verdien av rettighetene til å drive oppdrett, må man derfor endre verdsettelsespraksis for oppdrettsanlegg.

Jeg vil i det følgende drøfte to mulige verdsettelsesmetoder: avkastningsprinsippet (kapittel 6.3.2) og salgsstatistikk (kapittel 6.3.3). Grunnen til at jeg velger disse to metodene er fordi grunnrenten kan reflekteres i avkastningen og i tillatelsene. Jeg drøfter ikke bruk av kapitaliserte leieinntekter, fordi oppdrettsanlegg ikke likner den type eiendom hvor dette prinsippet normalt brukes, og fordi det er ulovlig å leie ut oppdrettslokaliteter slik at det ville gått imot logikken i systemet.⁴⁰² Jeg skiller ikke mellom anleggene etter hvilke formål deres tillatelser har, fordi det følger av loven at de skal behandles likt og fordi det er sannsynlig at alle er grunnrenteskapende, se kapittel 2.3.2. I beregningene har jeg brukt nasjonale tall. Det vil gi et mest nøyaktig bilde på verdien av grunnrenten som kan trekkes inn gjennom eiendomsskatten, samtidig som det kan muliggjøre en sammenlikning av metoden med de nasjonale tallene for kraftanlegg. Jeg understreker her at drøftelsene er av overordnet karakter

⁴⁰¹ Innst. O nr. 1 (2008–2009) s. 65 og Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) s. 96.

⁴⁰² Akvl. § 19 tredje ledd.

for å undersøke mulighetene. Dette er med andre ord ikke en fasit på hvordan det skal gjøres. Poenget er å vise hvordan man kan reflektere grunnrenten i objektet ved bruk av gjeldende rett. Etter at jeg har drøftet hver av modellene, vil jeg gjøre en sammenlikning av disse, herunder om hvilken metode som er best egnet til å frambringe den objektiviserte omsetningsverdien av anleggene med rettighetene, hvilken metode som evner å trekke inn grunnrenten i skattegrunnlaget, og hvilken metode som er mest praktikabel (kapittel 6.3.4).

6.3.2 Verdsettelsesmetode 1: Avkastningsprinsippet

6.3.2.1 Innledning

Avkastningsprinsippet som beregningsmetode for en eiendoms objektiviserte omsetningsverdi er beskrevet i kapittel 3.3.2. Ordlyden i esktl. § 8 A-2 andre ledd gir uttrykk for at prinsippet kan brukes i verdsettingen av energianlegg der hvor avkastningsverdien gir bedre uttrykk for den objektiviserte omsetningsverdien til anlegget enn substansverdien. Av praksis følger det at avkastningsprinsippet også kan brukes på andre industrianlegg, men at det hovedsakelig skal brukes der anleggenes avkastningsverdi er klart lavere enn substansverdien. Det er beskrevet som en sikkerhetsventil, og terskelen for bruk av regelen i disse tilfellene er høy, blant annet fordi det er en komplisert metode og det hefter usikkerhet ved avkastningsverdien. Det er noe uklart om denne praksisen også gjelder for energianleggene, siden ordlyden i loven er yngre enn praksisen. I kapittel 3.3.2 kom jeg til at man etter lovens ordlyd må kunne benytte seg av avkastningsprinsippet på energianlegg, både der substansverdien er høyere enn avkastningsverdien og motsatt. Dessuten har det kommet til nyere praksis som gir uttrykk for at avkastningsprinsippet generelt kan brukes der hvor man skal verdsette naturressurser.⁴⁰³ Denne praksisen er mindre brukt og dermed noe usikker. Hvor vidt det i et slikt tilfelle krever en klar forskjell mellom substansverdi og avkastningsverdi sier kildene ikke noe om. Oppdrettsanlegg kan sies å likne energianlegg, eller andre anlegg som tar i bruk naturressurser, som taler for at gjeldene praksis for disse typene eiendom også bør gjelde for oppdrettsanlegg.

Det er også nærliggende å spørre om verdsettelsesreglene for kraftanlegg kan ha overføringsverdi til oppdrettsanlegg. Høyesterett har tidligere gitt uttrykk for at metoden for

⁴⁰³ Se LH-2015-32248, Finansdepartementet (1999) og Rogan (2021h).

verdsetting av kraftanlegg kan ha overføringsverdi til andre forhold, men det krever at hensynene som begrunner reglene kan gjøres gjeldende.⁴⁰⁴ Reglene for verdsetting av kraftanlegg er redegjort for i kapittel 5. Kraftanlegg skal verdsettes etter et avkastningsprinsipp. Begrunnelsen for dette er at vannrettighetene er gjort til en del av skatteobjektet, og den eneste måten å reflektere den objektiviserte omsetningsverdien av kraftanlegget med disse er å benytte et avkastningsprinsipp. Det igjen er begrunnet i at et kraftanlegg ved et tenkt salg har sin verdi som et slikt anlegg på grunn av vannrettighetene, og fordi det er lite sannsynlig at et kraftanlegg vil bli brukt til noe annet enn å produsere kraft. Jeg mener at disse begrunnelsene kan gjøres gjeldende for oppdrettsanlegg dersom rettighetene til å drive oppdrett anses som en del av skatteobjektet, og fordi oppdrettsanlegg også har sin verdi i kraft av rettighetene som følger med. Derfor kan metoden for verdsettelse av kraftanlegg også brukes på oppdrettsanlegg. Mattis Stavangs argument for at kommuner ved eiendomsskattlegging av oljeledninger og liknende tilhørende kan bruke grunnrenten som skattegrunnlag for eiendomsskatten, er like aktuelt for oppdrettsanlegg.⁴⁰⁵ Uansett hvilket utgangspunkt man tar, finner jeg at man kan benytte avkastningsprinsippet til å verdsette oppdrettsanlegg og at de samme hensynene begrunner dette.

Som vi så i kapittel 5.3, tar avkastningsprinsippet utgangspunkt i eiendommens avkastning, for deretter å omgjøre denne til en nåverdi. I det følgende behandler jeg først spørsmålet om hvordan man skal beregne inntektene og utgiftene til et oppdrettsanlegg (kapittel 6.3.2.2). Jeg gjør først en avgrensning av inntektene fra oppdrettsvirksomheten. Deretter drøfter jeg to mulige beregningsmetoder, basert på reelle salgsinntekter fra anlegget eller estimerte inntekter basert på produksjon. Begge modellene er drøftet av Havbruksskatteutvalget som måter å fastsette inntekter til oppdrettsselskaper.⁴⁰⁶ Jeg har tilpasset dette til hvordan man kan finne inntektene til et oppdrettsanlegg.⁴⁰⁷ Ved bruk av avkastningsprinsippet er utgangspunktet at man verdsetter hele objektet som en enhet med basis i avkastningen, altså at man ikke verdsetter

⁴⁰⁴ Se *LKAB II*-dommen avsnitt 45.

⁴⁰⁵ Stavang (1994) s. 33.

⁴⁰⁶ NOU 2019: 18 s. 144–146, jf. s. 108.

⁴⁰⁷ Det beror først og fremst på at inntektene skal tilknyttes eiendommen, framfor et selskap – selv om skatteyster kan være den samme.

de forskjellige delene separat, og jeg følger dette utgangspunktet. Anlegget er uansett en nødvendig betingelse for at avkastningen skal eksistere, og derfor gir det mening å verdsette verdien av rettighetene og anlegget sammen. Til slutt beregnes nåverdien av eiendommen basert på avkastningen (kapittel 6.3.2.3).

6.3.2.2 Beregning av inntekter og utgifter

Avgrensning av inntektene

Først vil jeg kort si litt om avgrensningen av inntektene. Med dette mener jeg at det er nødvendig å avklare hvilke inntekter som stammer fra anleggene, før man kan finne bruttoinntektene. Inntekt fra oppdrettsvirksomhet er nemlig en kombinasjon av flere produksjonsfaser enn bare oppdrettsvirksomheten i havet, for eksempel reflekterer inntektene også verdien av anlegg for rognproduksjon og klekkerier på land, slakting, foredling, markedsføring og transport av produktene. Denne problemstillingen aktualiseres ikke for kraftanlegg, ettersom kraften er ferdigforedlet i anlegget. Det ble imidlertid drøftet i lagmannsrettsdommen om verdsetting av mineraluttak, hvor avkastningsprinsippet ble brukt til å verdsette jernmalmen som en del av eiendommen.⁴⁰⁸ Retten la til grunn at man skulle verdsette råmalmens verdi, fordi det ville representere den verdien som malmen hadde i grunnen, uten merverdi fra etterfølgende foredlingsprosesser. Det samme argumentet gjør seg gjeldende for oppdrettsanlegg. Dersom eiendommen skal verdsettes etter et avkastningsprinsipp, er det viktig at man klarer å skille ut avkastningen som faktisk stammer fra virksomheten i havet. Dersom man ikke gjør dette, vil skattegrunnlaget reflektere verdien av alle eiendommene i produksjonen og heller ikke reflektere den objektiviserte omsetningsverdien til anlegget. Resultatet er at virksomhetene som tilhører eiendommer på land, som klekkerier, slakterier og så videre, i realiteten vil bli skattlagt to ganger. Spørsmålet videre er hvordan man skal finne inntektene fra et oppdrettsanlegg på en praktikabel og objektivisert måte.

⁴⁰⁸ LH-2015-32248.

Salgsinntekter

Spørsmålet er om man kan finne avkastningen fra virksomheten til anleggene i havet, gjennom å bruke salgsinntektene til oppdrettsselskapene. Bruk av salgsinntekter vil reflektere de faktiske bruttoinntektene til selskapene, og er tilgjengelige i den årlige skattemeldingen.⁴⁰⁹ Bruk av denne metoden gir imidlertid flere utfordringer. For det første vil det kreve at selskapene har kontroll over hvilke salgsinntekter som kommer fra hvilket anlegg. Dette kan løses gjennom å pålegge skatteyter å ha kunnskap om dette. For det andre er det ikke gitt at hvert anlegg gir årlige inntekter, fordi produksjonstiden for oppdrettslaks og -ørret kan ta opptil 18 måneder, se kapittel 2.2. Dette kan også løses, for eksempel ved å benytte seg av historiske tall, slik som for kraftanlegg. Det vil imidlertid være vanskelig å fastsette skattegrunnlaget det første året.

Den tredje utfordringen er hvordan man skal isolere inntektene fra verdiskapningen på anlegget i havet. Denne utfordringen aktualiseres særlig dersom oppdrettsselskapet også driver forutgående eller etterfølgende faser i produksjonen av oppdrettsfisk, som ikke er uvanlig. Disse kan trekkes fra ved å gjøre fradrag for inntektene til disse selskapene, som vil være det samme som kostnaden for å kjøpe disse tjenestene. Samtidig må man også gjøre fradrag for kostnadene det utgjør å drive et oppdrettsanlegg. Dette vil omfatte utgifter til innkjøp av smolt, kost ved foredling, fôr-kostnader, utgifter til medisiner, vedlikehold, lønn, forsikringer og liknende. I tillegg kommer inntektsskatt, eksportavgift og produksjonsavgift. Disse skattene bør trekkes fra, ettersom de reduserer avkastningen til anlegget. Det gjøres også i beregningen av skattegrunnlaget for kraftanlegg, se kapittel 5.3, men det var ikke nevnt i beregningen av verdien av jernmalmen ved verdsettingen av mineraluttaket i lagmannsrettsdommen.⁴¹⁰ Det kan skyldes at lagmannsretten bare verdsatt jernmalmen etter et avkastningsprinsipp, mens resten av anlegget ble verdsatt etter en substansverdi. Verdien av tillatelsene skal imidlertid ikke trekkes fra, ettersom det er der grunnrenten har sitt opphav, se kapittel 4.2. Fradrag for kostnadene tilknyttet oppdrettsanlegg vil være mer komplisert enn det er for kraftanlegg, blant annet fordi et oppdrettsselskap ofte har flere anlegg som kostnadene fordeles på, i motsetning til et kraftselskap som ofte bare har ett kraftanlegg.

⁴⁰⁹ NOU 2019: 18 s. 144.

⁴¹⁰ LH-2015-32248.

Kostnadsfradrag kan gis ved at selskapene selv rapporterer kostnadene. Det er imidlertid et system som er sensitivt for vridninger, som blant annet feilprising, se kapittel 5.3, ettersom rapportørene selv kan påvirke prisene på utgiftene. For eksempel økes prisen på tjenesten til selskapet som produserer settefisk, eller foredlingselskapene i utlandet. Det vil føre til at inntektene lekker ut til næringer som ikke er grunnrenteskapende, eller til utlandet. Muligheten for feilprising reduserer skattleggingens nøytralitet, og dermed effektiviteten i skattesystemet.

Bruk av reelle salgsinntekter vil dessuten vanskeliggjøre objektiviseringen av eiendomsverdien til et oppdrettsanlegg, fordi det baseres på reelle inntekter som unektelig vil inneha et subjektivt preg. Høyesteretts- og underrettspraksis legger til grunn at man skal unnta den aktuelle eiers økonomiske interesse,⁴¹¹ og reelle salgsinntekter vil reflektere den aktuelle eiers bruk. Sammen med utfordringene med beregning av årlige inntekter, taler dette for at beregning av inntektene basert på anleggenes reelle salgsinntekter ikke er en hensiktsmessig framgangsmåte.

Produksjonsmengde

Spørsmålet er om man kan bruke produksjonsmengden fra et anlegg i havet for å beregne avkastningen fra dette. Ved bruk av produksjonsmengden må man supplere verdsettingen med en pris for å finne verdien av produktene. Dette kan for eksempel være en *normpris*. Normpris er en fastsatt pris av myndighetene, uavhengig av de faktiske markedsprisene,⁴¹² som for eksempel normprisen for petroleumsinntektene som blir fastsatt av et statlig råd.⁴¹³ Den kan også baseres på informasjon fra markedet, som for eksempel bruk av spotmarkedspris for kraftanlegg. Jeg går ikke inn i en vurdering av hvordan man skal fastsette normprisen, da det ikke er nødvendig for å besvare spørsmålet i avhandlingen, men jeg mener at det riktige vil være å knytte denne opp mot en børsindeks.⁴¹⁴ Det er fordi det vil knytte verdien av anlegget

⁴¹¹ Se *Elkem A/S*-dommen s. 101 om kraft til internpris, *A/S Tyssefaldene*-dommen s. 133 om at man må se bort ifra selskapets reelle kontraktsforpliktelser, *Statnett*-dommen s. 201 om pris fastsatt etter forskrift og LH-2015-32248 også om pris fastsatt etter forskrift.

⁴¹² NOU 2019:18 s. 146.

⁴¹³ Av petroleumsprisrådet, se forskrift 25. juni 1976 nr. 5 om fastsetting av normpriser (normprisforskriften) § 4 andre ledd og § 5, jf. petrsktl. § 4 første ledd.

⁴¹⁴ Dette ble det grundig vurdert i NOU 2019: 18. Utvalget favoriserte en normpris basert på en indeks (Nasdaq), se NOU 2019: 18 s. 150. Det er fordi den best tar høyde for de forskjellige prisklassene som finnes for laks, «superior», «ordinær» og «produksjon», i tillegg til at kiloprisen på laks øker etter vektclasser, jf. Drønen (2019). Det finnes imidlertid ikke like detaljerte priser for ørret, som betyr at usikkerheten der er større, jf. NOU 2019: 18 s. 146.

som eiendom til det objektive markedet. For oppdrettsfisk vil den prisen man velger gi kiloprisen for laks og ørret. Hovedfordelen med å bruke normpris er at man slipper problematikken knyttet til feilprising, fordi skatteyter i liten grad kan påvirke fastsettingen av inntektene.⁴¹⁵ Ved bruk av en normpris til å beregne inntektstørrelsen vil man oppnå markedsrealistiske bruttoinntekter, og man kan unnta utgifter eller verdiskapninger fra tidligere og senere produksjonsfaser i prisingen. I eiendomsskattesammenheng vil det også sikre en objektivisering av avkastningsverdien.

For at denne metoden kan brukes, behøves en oversikt over fiskemassen fra et oppdrettsanlegg. Her må selskapene ha kontroll over mengden fisk som produseres fra hvert anlegg. Det er nærliggende å anta at de allerede har dette. Vanlig prosedyre for gangen i oppdrett er at fisken befinner seg i sine faste merder, helt til den skal slaktes.⁴¹⁶ Fiskemassen man skal bruke i skattegrunnlaget kan være usløyet fisk, eller fisk som har vært gjennom en viss form for foredling. Det enkleste er å gjøre en beregning basert på den totale biomassen av usløyet fisk. Det vil også unnta senere prosesser, som slakt, fra verdsettelsen. Det kan oppfattes som urettferdig ettersom visse deler av fisken ikke lar seg omsette, for eksempel innvoller, finner og liknende. De vil da heller ikke være verdiskapende, selv om de er nødvendige betingelser for produksjonen fram til slakt. Derfor er det mest rimelig og nøytralt å bruke sløyet fisk i beregningen, siden denne er inntektsskapende. Sløyet fisk kan beregnes etter faktisk veiing, men enklest er nok å finne et estimat av vekten til den sløyde fiskemassen. Her kan det også være nødvendig å bruke et snitt av produksjonsmengden over flere år, slik som for kraftanlegg, fordi det kan ta over ett år å produsere slakteklar fisk, se kapittel 2.2, og fordi områdene må brakklegges i minst to måneder etter produksjon.⁴¹⁷

Når man har fastsatt en fiskemasse og en normpris, vil man kunne finne bruttoinntektene. Deretter må man finne utgiftene. Man kan benytte de reelle utgiftene oppgitt av oppdretterne selv, men dette åpner som sagt opp for vridninger. En bedre metode vil være å bruke

⁴¹⁵ Ot.prp. nr. 26 (1974–1975) s. 14–16.

⁴¹⁶ Flytting skjer først fra landbasseng til hav, og fra hav til slakt. Kun ved unntakstilfeller flyttes fisken fra et anlegg til et annet, som ved giftig algeoppblomstring. Se akvakulturdriftsforskriften § 40 andre ledd bokstav b og Mattilsynet (2019).

⁴¹⁷ Akvakulturdriftsforskriften § 40, jf. § 11 andre ledd.

gjennomsnittlige kostnader, og disse kan brukes til å normprisen etter utgiftene, slik at man finner avkastningen. Fiskeridirektoratet har beregnet de gjennomsnittlige produksjonskostnadene per kilo laks og ørret i de forskjellige fylkene i landet.⁴¹⁸ I 2020 var de gjennomsnittlige produksjonskostnadene i Troms og Finnmark 36,16 kroner per kilo fisk. Til sammenlikning var det 39,03 kroner per kilo i Trøndelag. I produksjonskostnadene inngår kostnad for smolt, fôr, forsikring, lønn, avskrivninger på ulike verdier tilhørende selskapene, «andre driftskostnader» som omfatter alminnelige kostnader tilknyttet virksomheten som elektrisitet, og netto finanskostnader.⁴¹⁹ Det virker imidlertid ikke som at disse verdiene omfatter de ulike skattene som ilegges oppdrettsselskaper, som det også bør tas høyde for. Det medfører en viss usikkerhet å bruke slike estimater. Dersom en oppdretter har høyere kostnader enn gjennomsnittet, vil en slik metode «straffe» denne oppdretteren. Samtidig vil det motivere oppdretterne til å redusere kostnadene sine, og bruk av ulike verdier for de nærmere avgrensede områder vil hensynta de ulike geografiske forholdene til anlegg rundt om i landet. Denne metoden er mer sjablongmessig enn bruk av faktiske utgifter, og vil redusere de administrative kostnadene.

Sammenliknet med bruk av reelle salgstall er denne metoden for å finne avkastningen mer i tråd med kravene til objektivitet, ettersom den baserer seg på maksimalytelse som anlegget kan gi og priser fra markedet. Den vil også tilpasse verdien av anlegget etter lengre brakkleggingsperioder, redusert produksjon på grunn av algeoppblomstring eller høye sykdomsforekomster i områdene, eller mer permanente justeringer i trafikklyssystemet, se kapittel 2.3.1.

Basert på drøftelsene over av reelle salgssinntekter og estimerte inntekter fra produksjonsmengde, mener jeg at man ved bruk av et avkastningsprinsipp må benytte estimerte inntekter etter produksjonsmengde for å finne en verdi som er så nær objektiv som mulig. Dessuten mener jeg at denne metoden også vil kreve mindre administrative kostnader, og redusere mulighetene for vridning generelt.

⁴¹⁸ Fiskeridirektoratet (2019) vedlegg «Kostnad pr. kg 2008-2019».

⁴¹⁹ Fiskeridirektoratet (2019) vedlegg «Kostnad pr. kg 2008-2019» og vedlegg «Definisjoner».

6.3.2.3 Beregning av nåverdien

Etter at man har beregnet avkastningen, må man omregne denne til en nåverdi. Hvis man stoppet prosessen her, ville eiendomsskattegrunnlaget vært det samme som selskapsskattegrunnlaget og man ville fått en dobbeltbeskatning av inntekten. Nåverdiberegningen finner eiendommens verdi i dag basert på den verdien det er å ha denne over tid. For kraftanlegg beregnes avkastningen til en nåverdi over ubegrenset tid, se kapittel 5.3, fordi fossefall er regnet som en ubegrenset ressurs. Denne metoden må også brukes her. På samme måte som fossefall, er havet ved kysten en ressurs som kan brukes om og om igjen i all framtid. Dessuten besitter oppdretterne denne rettigheten til ubegrenset tid, i motsetning til mange kraftprodusenter som har tidsbegrensede rettigheter, noe som styrker argumentet for beregning etter et slikt tidsperspektiv.

Beregning av nåverdi gjøres ved å bruke en rente som reflekterer risikoen i næringen, og en formel som omregner fremtidige pengeverdier til dagens verdi. For vannkraft er renten satt til 4,5 prosent.⁴²⁰ Rapporten fra Greaker og Lindholt fra 2021 anslår at risikoen i næringen tilsier en rente på fire prosent.⁴²¹ Jeg har derfor valgt å bruke fire prosent i denne beregningen. Jeg bruker den samme formelen som angitt i kapittel 5.3:

$$\text{Nåverdi over ubegrenset tid} = \frac{\text{avkastning}}{\text{rente}}$$

Med utgangspunkt i anslaget på grunnrenten i oppdrettsnæringen, kan man beregne størrelsen av nåverdien av denne. Jeg har i denne avhandlingen lagt til grunn at grunnrenten kommer fra adgangen til å drive virksomheten i havet, og derfor kan man si at disse verdiene ligger i anleggene med rettighetene til å drive oppdrett. Bruk av grunnrenten alene i beregningsprosessen, og ikke hele avkastningen fra virksomheten til anleggene i havet, medfører at bare verdien fra rettighetene reflekteres i grunnlaget. Jeg er imidlertid nødt til å ta utgangspunkt i dette, ettersom jeg ikke har tall for avkastningen fra virksomheten på oppdrettsanleggene alene. Jeg bruker nasjonale tall fordi jeg mener at dette vil gi et bedre bilde

⁴²⁰ FSFIN § 18-8-4.

⁴²¹ Greaker og Lindholt (2021) s. 13–14.

av størrelsen på grunnrenten som kan trekkes inn gjennom eiendomsskatten. Beregningen vil gi et overslag på størrelsen av det totale skattegrunnlaget for alle oppdrettsanlegg i landet. På bakgrunn av denne verdien kan man beregne den totale skatteytelsen det vil gi. Her legger jeg til grunn en eiendomsskattesats på 0,7 prosent. Jeg bruker et gjennomsnittlig tall basert på de siste fem år. Det bidrar til å motvirke påvirkningen av den lave avkastningen i 2020, på grunn av covid-19-pandemien. Den gjennomsnittlige grunnrenten i perioden 2016–2020 var ca. 20 milliarder kroner.⁴²² Beregningene blir da følgende:

$$\text{Skattegrunnlaget} = \frac{20\,000\,000\,000}{0,04} = 500\,000\,000\,000$$

$$\text{Skatteytelse} = 500\,000\,000\,000 \times 0,007 = 3\,500\,000\,000$$

Denne beregningen tilsier at nåverdien av all grunnrente i næringen, og dermed verdiene av alle rettighetene til å drive oppdrett, er ca. 500 milliarder kroner. Dersom man inkluderte den alminnelige lønnsomheten som skriver seg fra anlegget selv, skal tallet bli noe høyere. Det er høyere enn estimatet til Havbruksskatteutvalget, se kapittel 4.2, som anslo oppdrettstillatelsenes verdi til ca. 200 milliarder kroner i 2019, og min egen beregning på ca. 300 milliarder. Denne beregningen er et grovt estimat, og det må derfor regnes med at det reelle tallet kan være lavere. Dessuten er det et gjennomsnitt over flere år, slik at verdiene ikke vil være det samme. I tillegg finnes det i dag flere oppdrettstillatelser i bildet enn det var ved beregningen til Havbruksskatteutvalget, og utvalgets beregninger kan ha tatt utgangspunkt i en annen metode eller en høyere risiko. Mine beregninger i kapittel 4.2 er også troligere mer forenklet, enn den til Greaker og Lindholt. Det kan forklare det store spriket. Sammenliknet med dagens eiendomsskatt, se kapittel 3.3.3, vil denne verdsettingen uansett medføre en klar skatteskjerpelse. Bruk av avkastningsprinsippet som verdsettelsesmetode bør kunne gjøres hvert tiende år, sammen med resten av eiendommene i en kommune, selv om det trolig vil gi et mer nøyaktig verdigrunnlag dersom man verdsatt disse årlig, slik som for kraftanlegg.

⁴²² Egen gjennomsnittsberegning fra tallene i rapporten til Greaker og Lindholt (2021) s. 15.

Spørsmålet er om denne beregningen også skal brukes på oppdrettsanlegg med begrenset levetid, det vil si anlegg med særformål, se kapittel 2.3.2. For kraftanlegg er begrunnelsen bak bruken av formelen over at naturressursen har ubegrenset levetid, selv om konsesjonen opphører. Altså vil verdien ligge i fossen og anlegget etter at tillatelsen har gått ut. Rettighetene til kraftanlegget og selve anlegget faller ofte tilbake på statens hender, og kan tildeles en ny part. Begrensningen i råderetten over anlegget er derfor ansett som en subjektiv faktor i verdsettelsen av anlegget som eiendom. Oppdrettstillatelsene med særformål er begrenset til 10 eller 15 år, men naturressursen er den samme ved tillatelsenes opphør. Valget av metode beror på om anlegget og lokaliteten med rettigheter «består», men på statens hender. Dersom alt fjernes, og området igjen blir en del av kysten uten særegne bruksformål, vil ikke eiendommen lenger inneha den verdien den hadde som et oppdrettsanlegg. I det tilfellet vil ikke tidsbegrensningen være en subjektiv faktor, ettersom skatteobjektet i sin helhet forsvinner. Det er usikkert nøyaktig hvordan dette praktiseres, men det virker som om anlegget og lokaliteten «forsvinner» med utløpet av tiden. Derimot er det vanlig at tillatelser fornyes før dette skjer, og i realiteten blir til langvarige oppdrettslokaliteter, se kapittel 2.3.2. Utviklingsanlegg kan dessuten omgjøres til et alminnelig tidsubegrenset oppdrettsanlegg med kommersielt formål, se også kapittel 2.3.2. Det hefter imidlertid en viss usikkerhet ved fornyelser. Det vil bero på størrelsen av denne usikkerheten om det er forsvarlig å operere med samme formel for å neddiskontere inntektene til en nåverdi. For utviklingsanlegg må man basere seg på metoden over, ettersom disse høyst sannsynlig vil bli til tidsubegrensede anlegg. Jeg går ikke nærmere inn på dette.

For kraftanlegg gis det fradrag for investeringer i anleggene gjennom avskrivninger over tid i den kapitaliserte nåverdien, se kapittel 5.3. Det skyldes blant annet at anleggene har lang levetid, og derfor er det hensiktsmessig å gi fradrag i avskrivninger over tid.⁴²³ Fradrag for investeringer i oppdrettsanlegg kan gjøres på samme måte. På den annen side er levetiden til oppdrettsanleggene langt kortere enn levetiden til kraftanleggene. Oppdrettsanlegg er blant annet mer utsatt for skade fra vær og vind og liknende. Dessuten er kostnadene ved å bygge slike også lavere enn kostnadene ved å bygge kraftanlegg. Derfor kan det være like

⁴²³ Sktl. § 18-6 første ledd.

hensiktsmessig å gi fradrag for umiddelbare investeringskostnader i skattegrunnlaget før kapitaliseringen, sammen med de alminnelige kostnadene. Det er også enklere enn å gjøre lineære avskrivninger.

6.3.3 Verdsettelsesmetode 2: Salgsstatistikk

Salgsstatistikk som beregningsmetode er først og fremst brukt for boligeiendommer, hvor man har store mengder salgsstatistikk som kan brukes som grunnlag for å fastsette den objektiviserte verdien av en boligeiendom. Det er ikke imot ordlyden i eigedomsskattelova å benytte seg av en slik metode for oppdrettsanlegg, ettersom loven først og fremst gir uttrykk for at man skal finne eiendommens objektiviserte verdi, men det er ikke i tråd med tradisjonell praksis. Det kan likevel tenkes at det er en mulig metode for oppdrettsanlegg, ettersom rettighetene til å drive oppdrett har en salgsverdi gjennom tillatelsene. Som vi har sett skal man unngå å bruke konkrete salgssummer for den gitte eiendommen som grunnlag, fordi det vil reflektere den enkelte eiers verdsettelse.⁴²⁴ Denne metoden er derfor avhengig av at man har tilstrekkelig med statistikk, slik at man kan objektivisere verdien på en praktikabel måte.

Oppdrettstillatelsene har en omsetningsverdi gjennom auksjonsrundene, og de kan også selges mellom private aktører.⁴²⁵ Statistikk fra private salg er imidlertid ikke tilgjengelig informasjon.⁴²⁶ Derfor baserer jeg denne drøftelsen utelukkende på verdier fra auksjonsrundene. Disse tallene er enkelt tilgjengelig, og kan sies å framskaffe markedsverdien til rettighetene. Det er imidlertid slik at bare selskapstillatelsene er gjenstand for auksjonsrunder, se kapittel 2.3.1 og 3.7, og dermed har en offentlig tilgjengelig salgsverdi, selv om lokalitetstillatelsen også kan selges privat. Disse to tillatelsene henger imidlertid sammen, ettersom man ikke kan drive et oppdrettsanlegg i havet uten begge tillatelsene. Derfor bruker jeg selskapstillatelsenes auksjonsverdi som indikasjon på rettighetene til å drive oppdrett i sin helhet. Auksjonsinntekter tar imidlertid ikke høyde for verdien av anlegget som bebyggelse.

⁴²⁴ *Sydvaranger*-dommen avsnitt 39.

⁴²⁵ Akvl. § 19 første ledd.

⁴²⁶ Nesmoen (2019).

Private salg kan inkludere verdien av disse, men det er som sagt ikke tilgjengelig informasjon. Det kan derfor være nødvendig å supplere med den tekniske verdien av anlegget.

I 2020 var snittprisen fra auksjonsrundene ca. 220 000 kroner per tonn fisk, se kapittel 3.7. Det vil si at en alminnelig selskapstillatelse på 780 tonn kostet gjennomsnittlig ca. 171 millioner kroner. Samlet finnes det 1087 alminnelige selskapstillatelser i Norge, se kapittel 2.3.2. Et grovt estimat tilsier at skattegrunnlaget basert på salgsstatistikk for alle selskapstillatelsene utgjør ca. 186 milliarder kroner, som likner estimatet til Havbruksskatteutvalget. Dersom disse verdiene lå til grunn for eiendomsskatten på oppdrettsanlegg, ville den totale skatteytelsen med sats på 0,7 prosent til norske oppdrettskommuner – gitt at alle hadde en eiendomsskatt på oppdrettsanlegg – vært ca. 1,3 milliarder kroner. Jeg påpeker her at vi tidligere har sett at det er sannsynlig at verdiene fra auksjonsrundene ikke fanger opp hele verdien av grunnrenten i næringen, slik at denne modellen for verdsetting vil gi lavere verdier enn avkastningsprinsippet.

Dersom man med størst mulig sikkerhet skal kunne verdsette den reelle markedsverdien av tillatelsene basert på auksjonssalgene, kreves det at auksjonene holdes i nær tid til verdsettingen. Dersom auksjoner foregår sjelden, eller gir lite data, vil man risikere at snittprisen per tonn fisk ikke er representativt for markedsverdien på verdsettelsestidspunktet. Verdsettelse basert på få salgstill reflektere vekst og fall i markedet med større usikkerhet. Resultatet kan bli en for høy eller for lav verdsetting. Den siste auksjonsrunden ble holdt i 2020, og før det i 2018. Eiendom blir imidlertid verdsatt hvert tiende år, som i seg selv tilsier at verdien ikke vil få med seg endringer i markedet hvert år.⁴²⁷ Når boliger blir verdsatt er fastsettingen av verdien basert på store mengder data fordi det omsettes mange boliger i Norge. Hvor vidt det er tilstrekkelig med de eksisterende auksjonstillatelsene, avhenger også av hvor volatile prisene på oppdrettstillatelsene er. En usikkerhet ved å basere seg på auksjonsverdiene, er at auksjonene på et tidspunkt kan opphøre dersom man har maksimert kapasiteten av anlegg langs kysten.

En utfordring ved fastsettelse av omsetningsverdi basert på snittpriser for en selskapstillatelse er at den ikke tar høyde for konkrete forhold ved det gitte anlegget. Hver aktør har klarerte

⁴²⁷ Esktl. § 8 A-3 andre ledd.

lokaliteter som anlegget ligger på, og som selskapstillatelsene er knyttet til. Forholdene ved hver enkelt lokalitet påvirker anleggets effektivitet og produksjonskapasitet. Dette avhjelper noe ved at man har snittprisen for hvert enkelt produksjonsområde, som er det området av størst betydning for anleggets yteevne, fordi det bestemmer størrelsen på produksjonskapasiteten. For eksempel kan miljøforholdene tilsi at produksjonsmengden må senkes under selskapstillatelsens opprinnelige MTB for alle anlegg i det gitte produksjonsområdet, se kapittel 2.3.1. I løpet av en slik periode vil tillatelsene i dette området ha en lavere verdi enn den opprinnelig hadde ved salg, men det vil være forhold salgsstatistikken ikke vil ta hensyn til. En ulempe med dagens tall er at det er noen produksjonsområder hvor det ikke har vært auksjonert ut tillatelser, slik at man mangler tall for disse. Dette er også beskrevet som et problem i formuesskatteberegningen, se kapittel 3.4.

Et annet praktisk problem ved å verdsette oppdrettsanlegg basert på selskapstillatelsene er at det vanskelig å si hvilke selskapstillatelser som gir opphav til grunnrenten i hvilke anlegg. Oppdrettere har mulighet til å samle kapasiteten i selskapstillatelsene.⁴²⁸ Med det menes at selskapstillatelsenes kapasitet benyttes kollektivt på flere anlegg. Eksempelvis kan en oppdretter benytte selskaps-MTB tilhørende lokalitet A i lokalitet B, for eksempel når lokalitet A ligger brakk. Samling av selskaps-MTB gjøres for å kunne utnytte biomassegrensen i produksjonen maksimalt. Likevel er selskapstillatelsene registrert på gitte lokaliteter, slik at man kan bestemme hvilket anlegg man skal verdsette tillatelsen til. Det er informasjon som står i Akvakulturregisteret. Det kan imidlertid bety at anlegg verdsettes til en lavere eller høyere verdi enn deres reelle ytelse tilsier.

En klar fordel med verdsetting etter salgsstatistikk er at man slipper å ta hensyn til kostnadsfradrag i beregningen av skattegrunnlaget. Denne metoden vil medføre færre beregninger, og dermed lavere administrative kostnader. Dessuten er denne metoden den samme som skal brukes for å beregne formuesskatten fra 2022, se kapittel 3.4. Hvis man velger

⁴²⁸ Akvakulturdriftsforskriften §§ 48 flg.

denne modellen, kan man samkjøre beregningene på samme måte som for kraftanlegg, og dermed redusere de administrative kostnadene ytterligere.⁴²⁹

Denne modellen kan imidlertid ikke brukes i verdsettelsen av lokaliteter med særformål, fordi disse gis etter vilkår og ikke etter auksjon. Det krever at man finner en annen måte å verdsette disse på, ettersom disse lokalitetene også er grunnrenteskapende, se kapittel 2.3.2. Dersom man unntar disse fra en skjerpet eiendomsskatt kan det medføre vridninger, for eksempel at oppdrettere foretrekker å drive kommersiell virksomhet fra disse.

6.3.4 Sammenlikning av metodene

I denne sammenlikningen vil jeg kort si noe om metodenes objektivitet, deres evne til å trekke inn grunnrenten i skattegrunnlaget og gjennomførbarhet. Basert på drøftelsene over virker det som at begge metoder evner å fange opp en objektivisert verdi, blant annet fordi man kan unngå en rekke subjektive forhold, men at størrelsen på denne varierer. Avkastningsprinsippet gir et klart høyere skattegrunnlag enn bruk av salgsstatistikk. Det kan være et tegn på at sistnevnte sannsynligvis ikke klarer å fange opp markedsverdien til anleggene med deres rettigheter. På den annen side kan det bety at beregningen av nåverdien av avkastningen er høyere enn det reelle tallet for markedsverdien til anleggene. Begge metoder gir imidlertid et skattegrunnlag som er langt høyere enn den verdien som følger av verdsettingen etter substansverdi av anlegget alene. Jeg tror at avkastningsprinsippet er nærmere den reelle omsetningsverdien til oppdrettsanlegg med rettigheter som eiendom, enn den verdien salgsstatistikken gir, fordi det er sikkert at avkastningsprinsippet vil gi uttrykk for hele grunnrenten i næringen. Det er det ikke sikkert at auksjonstallene vil gi, se kapittel 4.2. Dette betyr også at avkastningsprinsippet er bedre egnet til å reflektere grunnrenten i næringen i skattegrunnlaget.

Avkastningsprinsippet krever imidlertid flere beregninger enn metoden for salgsstatistikk, og er dermed mer komplisert enn denne. På den annen side er det forhold ved metoden for salgsstatistikk som også gjør denne vanskelig å bruke, blant annet at den ikke kan brukes til å

⁴²⁹ Det var dessuten et av forslagene i NOU 1996: 20 at man skulle oppheve særreglene for eiendomsskatt og samkjøre takstgrunnlaget for eiendomsskatt og formues- og inntektsskatt, se s. 148 – 149. I dag er det tilfellet flere steder, blant annet for boliger og for kraftanlegg.

verdsette hele skatteobjektet alene. Samtidig virker salgsstatistikk-metoden mer praktisk anvendelig, særlig ettersom den metoden nå skal benyttes på formuesskattegrunnlaget for oppdrettsselskaper. I tillegg er den også mest nøytral, ettersom det ikke finnes forhold ved den verdsettelsesmetoden som oppdretterne selv kan påvirke. Avkastningsprinsippet med bruk av normpris og gjennomsnittskostnader vil imidlertid også være nøytral, men oppdretterne kan fortsatt påvirke produksjonsmengden. Jeg mener likevel at avkastningsprinsippet er en mer «korrekt» metode å basere seg på, dersom man skal følge praksisen om objektivisert omsetningsverdi så nøyaktig som mulig. Dersom man skal følge målet om å trekke inn grunnrenten til fellesskapet, bør man også velge avkastningsprinsippet. Oppsummert kan man si at begge metodene gir uttrykk for hvordan skattegrunnlaget kan beregnes, dersom man regner rettighetene til å drive oppdrett som en del av objektet.

6.4 Konklusjon og oppsummering

Jeg vil i det følgende konkludere på det overordnede spørsmålet i dette kapitlet og i denne avhandlingen, og gi en kort oppsummering av funnene i dette kapitlet. Deretter vil jeg si litt om eiendomsskattens evne som en grunnrenteskatt, og fordelene og ulempene ved denne.

Konklusjonen på det overordnede spørsmålet er at grunnrenten i oppdrettsnæringen kan beskattes gjennom en eiendomsskatt. I dette kapitlet har jeg skissert et forslag til hvordan det kan gjøres, og jeg har argumentert for at det finnes grunnlag for å gjøre dette etter dagens eiendomsskatteregler, slik at det ikke er behov for en lovendring. Denne tolkningen baseres på ordlyden i loven, praksis på liknende forhold og likhetshensyn, herunder at jeg mener at eiendomsskattereglene for kraftanlegg har overføringsverdi til oppdrettsanlegg. Det legges til grunn med en viss usikkerhet, ettersom kildene ikke er entydige. Dersom loven kan tolkes slik, åpner det opp en umiddelbar mulighet for å beskatte grunnrenten, uten at «lakselobbyen» kan forhindre dette. En slik endret praksis vil medføre en klar skatteskjerpelse, og dersom det gjennomføres kan det også tenkes å føre til en del tvister.⁴³⁰

⁴³⁰ Uklare regler om skatteobjekter og verdsetting har tidligere ført til mange tvister i eiendomsskatten på kraftanlegg, se Tydal-dommen s. 339.

Jeg mener at metoden jeg har foreslått vil gjøre eiendomsskatten på oppdrettsanlegg mer effektiv, fordi det vil reflektere den reelle eiendomsverdien av oppdrettsanlegg, som hovedsakelig ligger i rettighetene til å ha og drive anlegget i sjøen. Det vil dessuten i større grad behandle oppdrettsanlegg som eiendom, knyttet til sin faste forankring – i motsetning til den måten det blir skattlagt i dag, hvor det heller likner løsøre. Jeg tilføyer at dersom man skattlegger oppdrettsanlegg på denne måten, er det ikke lenger et behov for å skattlegge produksjonsutstyr og -installasjoner som en del av oppdrettsanlegget slik det gjøres i dag. Det muliggjør en større likebehandling av oppdrettsanlegg med andre eiendommer, samtidig som det gjør eiendomsskatten mer nøytral ettersom skatt på produksjonsutstyr og liknende forårsaker vridninger.⁴³¹

Som en grunneneskatt vil eiendomsskatten ha noen ulemper ved seg. For det første vil den ikke være fullstendig nøytral, slik som særskattene på petroleum og vannkraft eller forslaget til grunnrenteskatt på oppdrettsanlegg. Det er fordi både grunnrenten og den alminnelige avkastningen vil inngå i skattegrunnlaget. Det var også tilfellet for eiendomsskatten på kraftanlegg. En grunnrenteskatt er regnet som nøytral nettopp fordi den bare treffer det ekstraordinære overskuddet, se kapittel 1.2.2. Det vil være vanskelig å gjøre unntak for en normalavkastning eller verdiene av anlegget og produksjonsutstyret, uten at det oppstår en forskjellsbehandling etter eidegdomsskattelova. Dessuten er hensikten med eiendomsskatten å kompensere for det lokale «fotavtrykket» til den enkelte eiendommen og fungere som et vederlag for kommunale tjenester, se kapittel 3.3.1. Oppdrettsnæringen utgjør en belastning på kommunene, både gjennom arealbeslag og forurensning, se kapittel 2.2, og er mottaker av kommunale tjenester for seg og sine ansatte som det ikke betales for på andre måter. Et lavere skattegrunnlag enn den reelle verdien av hele eiendommen, og dermed et lavere skatteproveny, vil ikke harmonisere med begrunnelsene bak eiendomsskatten. Av disse grunner vil det være vanskelig å forsvare å trekke fra normalavkastningen i verdsettelsen av oppdrettsanlegg, selv om det ville gjort eiendomsskatten mer nøytral. Det vil uansett kreve en nærmere lovregulering, ettersom det vil utgjøre et særegent unntak fra eiendomsskattereglene.

⁴³¹ Mirrlees (2011) s. 369–371.

For det andre klarer ikke eiendomsskatten å trekke inn like mye av grunnrenten som forslaget om grunnrenteskatt fra Havbruksskatteutvalget.⁴³² Provenyet fra eiendomsskatten kan utgjøre opptil halvparten av provenyet fra denne (syv milliarder, se kapittel 1.1). Det tilsier at det er mer grunnrente igjen å hente fra næringen til fellesskapet. Eiendomsskatten, slik foreslått, vil imidlertid kunne fungere sammen med skatteformene og auksjonsrunden redegjort for i kapittel 3 og 4 – uten at skattetrykket blir for høyt.

For det tredje er eiendomsskatten delvis en omfordeling av midler fra selskapsskatteinntektene fra staten til kommuner, jf. sktl. § 6-15, som betyr at det totale skattetrykket øker mindre enn man forventer. Det er en prosentvis reduksjon, og ikke et «krone-for-krone»-fradrag, som betyr at eiendomsskatten likevel utgjør en økt belastning på skatteyter.⁴³³ Beskatningen av grunnrenten blir imidlertid tilsvarende mindre. Dette er heller ikke noe man kan unngå, uten at det vil ha videre konsekvenser for andre forhold.

For det fjerde er det ikke gitt at grunnrenten i oppdrettsnæringen vil bli trukket inn gjennom en eiendomsskatt, ettersom det tilhører kommunenes selvbestemmelse å ilegge eiendomsskatten. De kan både velge om de vil ilegge eiendomsskatt, og etter hvilken sats – samtidig som de også er parten som må ilegge en eiendomsskatt som beskrevet over, og dermed også må ta eventuelle konflikter. Det er derfor noe usikkert å bruke en alminnelig eiendomsskatt som en metode for å trekke inn grunnrenten. Siden en slik eiendomsskatt vil medføre store kommunale inntekter, kan man anta at den vil bli populær blant kommunene, slik eiendomsskatten er blant kraftkommunene. På den annen side har endringen i formuesskatteberegningen for oppdrettstillatelser vekket stor motstand hos 70 oppdrettskommuner.⁴³⁴ Det skyldes at kommunene frykter at belastningen vil ta liv av næringen, særlig mindre familiebedrifter – og trolig at en økt formuesskatt kan få skatteytere til å flytte fra kommuner med høy formuesskatt, fordi denne følger skatteyter, se kapittel 3.4. Eiendomsskatten følger imidlertid oppdrettsanleggene, og oppdretterne kan ikke flytte anleggene sine, ettersom de er betinget til bestemte lokaliteter. En skjerpet eiendomsskatt vil derfor ikke nødvendigvis møte samme

⁴³² NOU 2019: 18 flertallets forslag på s. 16–17.

⁴³³ Se kapitler 3.2, 4.3, 4.4 og 5.4 hvor dette er forklart nærmere.

⁴³⁴ Skårdalsmo (2021).

motstand hos kommunene, selv om noen nok vil hevde at en slik skatt også vil «ta liv av» enkelte aktører. Et motargument mot dette er at verdsetting etter et avkastningsprinsipp vil kunne tilpasse skatten etter anleggenes yteevne og tidens markedspris, og dermed også skatteyters skatteevne. Det kan tenkes at en slik eiendomsskatt vil gi en motsatt effekt, nemlig at oppdrettsnæringen favoriseres av kommunene. Dette var blant kritikken mot eiendomsskatten på kraftanlegg av Kraftskatteutvalget, se kapittel 5.5. Det er vanskelig å fastsette realismen i dette argumentet, ettersom det er vanskelig å måle en nærings innflytelse på en kommune. Dessuten virker det som at mange oppdrettskommuner, særlig mindre kommuner, allerede er svært avhengig av oppdrettsnæringens tilstedeværelse.

7 Avsluttende refleksjoner

7.1 Innledning

I dette avsluttende kapitlet vil jeg gjøre noen videre refleksjoner om eiendomsskatten på havbruket (kapittel 7.2), før jeg løfter blikket mot framtidens skattlegging av denne næringen (kapitel 7.3).

7.2 Noen refleksjoner om eiendomsskatten

I avslutningen til kapittel 6 gjorde jeg noen refleksjoner rundt eiendomsskattens evne til å trekke inn grunnrenten, og beskatte denne. I dette kapitlet vil jeg se videre på eiendomsskattens evner som skatt på oppdrettsanlegg, herunder til å høste grunnrente, gjennom et mer framtidsrettet perspektiv.

Dersom man knytter grunnrenten og skattleggingen av denne til eiendom, understrekes verdien av denne. Det er fordelaktig i et globaliserende samfunn hvor man ønsker å ha mer stabile skatteobjekter, som ikke kan flyttes over grensene. På den annen side begrenser man også grunnrenten til eiendommen. Med det mener jeg at dersom grunnrenten i framtiden skulle oppstå fra andre hold enn det som finnes i lokaliteten, vil ikke eiendomsskatten nødvendigvis kunne reflektere dette. En skatt på grunnrenteinntekten, som i forslaget til Havbruksskatteutvalget, har fordelene av at den kan tilpasses prosesser som fører fram til inntekten.

En annen utfordring med eiendomsskatten er dens krav til skatteobjektene faste tilstelning. I dag er oppdrettsanlegg ankret fast i havbunnen og knyttet til en lokalitet, men det kan tenkes at oppdrett i framtiden er drevet i flytende merder eller båter. Dersom disse er gitt innenfor et begrenset område, slik som en lokalitet, kan arealet kanskje defineres på samme måte som beskrevet i kapittel 6.2. Hvis forflytninger skjer over store områder, eller uten faste områder, vil det være vanskeligere å knytte virksomheten opp mot en eiendom.

Bruk av eiendomsskatten som verktøy forutsetter også at skatteobjektene befinner seg innenfor grunnlinjen. Dersom næringen flytter til havområder utenfor denne, vil ikke oppdrettsanlegg omfattes av eiendomsskattelova sitt virkeområde, jf. § 3 andre ledd. Samtidig er det da heller ikke lenger et behov for kompensering av kommunene for den belastning næringen påfører dem

eller for den investeringen som kommunene tilfører eiendommene, som er begrunnelsene bak eiendomsskatten, se kapittel 3.3.1. Regjeringen Solberg pekte på havbruk til havs som et område med stort potensiale, men understreker at utredningen av dette, herunder et regelverk, vil ta tid.⁴³⁵ Av den grunn kan det argumenteres for at man bør ta i bruk en eiendomsskatt som foreslått i denne avhandlingen, slik at en større del av grunnrenten kan trekkes inn til fellesskapet innen slik teknologi er på plass.

Det kan tenkes at en eiendomsskatt som trekker inn grunnrenten i næringen vil framskynde denne utviklingen i oppdrettsnæringen, eller føre til at de flytter sin virksomhet på land. Dersom næringen flyttes på land, vil anleggene fortsatt være omfattet av eiendomsskatten. Det kan ses på som en fordelaktig påvirkning, fordi det vil redusere belastningen næringen i dag påfører miljøet langs kysten, se kapittel 2.2. Det finnes i dag ett landbasert oppdrettsanlegg i Norge (Fredrikstad Seafoods),⁴³⁶ men det er planer om flere. Flere av disse skal imidlertid ligge i nedgravde bassenger i strandsonen, og fortsatt bruke sjøvannet i produksjonen.⁴³⁷ Det er forventet å redusere mengden lakselus, og dermed være mer skånsomt for miljøet. Det sannsynliggjør imidlertid at et slikt landbasert anlegg, som tar i bruk havet som naturressurs, fortsatt vil være grunnrenteskapende – slik at eiendommen fortsatt kan brukes til å høste denne.

Dersom næringen flytter på land, er det sannsynlig at deler av den vil migrere til land med lavere produksjonskostnader enn Norge. Det finnes allerede eksempler på norske oppdrettsselskaper som bygger anlegg på land i USA, og selskaper med planer om dette.⁴³⁸ Dersom dette er den framtidige utviklingen som næringen vil ta, vil grunnrenten unnsnippe norsk beskatning uansett, og tilhøre de landene den skapes i. Situasjonen per i dag er imidlertid at næringen er så lønnsom på grunn av grunnrenten, og kysten langs Norge så godt egnet for oppdrett av laks og ørret, at det er lite sannsynlig at næringen flytter i den nærmeste framtid – selv om de opplever at skattetrykket øker noe.

⁴³⁵ Nærings- og fiskeridepartementet (2021b) s. 58. Se også rapporten om det samme temaet fra 2018, «Havbruk til havs: Ny teknologi – nye områder», jf. Nærings- og fiskeridepartementet (2018).

⁴³⁶ Hage (2020).

⁴³⁷ Danielsen (2021).

⁴³⁸ Framstad (2021), Fenstad (2020) og Ytreberg (2018).

Det er flere usikkerheter ved å bruke en eiendomsskatt på oppdrettsanlegg til å høste inn grunnrenten, fordi man ikke vet hvilken utvikling næringen vil ta. De scenarioene jeg har pekt på over er alle sannsynlige framtidsutviklinger, som betyr at det er en reell mulighet for at eiendomsskatt på oppdrettsanlegg blir utdatert, ikke lenge etter at den ble innført. Det er imidlertid ennå framtidsvyer, og per i dag ligger alle anlegg innenfor eiendomsskattelova sitt stedlige virkeområde.

7.3 Hvordan er veien videre?

For å kunne si noe om veien videre for skattleggingen av oppdrettsnæringen, er det nødvendig å prøve å forstå hvorfor dagens situasjon er slik den er. Basert på historikken til kraft- og petroleumsnæringen, se kapittel 1.2.1, kan man spørre hvorfor oppdrettsnæringen har utviklet seg så annerledes fra de to andre grunnrenteskapende næringene i Norge. Ved utviklingen av disse to næringene var staten proaktiv i reguleringen og skattleggingen, fordi de tidlig innså verdiene i disse. I oppdrettsnæringen har dette artet seg annerledes. Næringen startet som en attåt næring uten store verdier, og hadde lenge frie tøylar uten særlig regulering eller skattlegging.⁴³⁹ Staten kan umulig ha sett verdiene som fantes i næringen, da den var i sin spede begynnelse.

Det er likevel litt underlig at skattleggingen av næringen ikke har tatt seg opp i senere tid, ettersom næringen har vært grunnrenteskapende siden starten av 2000-tallet.⁴⁴⁰ Det er vanskelig å sette fingeren på akkurat hvorfor det har blitt slik. Det skyldes nok flere faktorer, men jeg tror det først og fremst skyldes sterk lobbyvirksomhet. Utvalgets leder har selv gitt uttrykk for at «lakslobbyen» er den sterkeste lobbyen hun har støtt på.⁴⁴¹ De har også stor innflytelse på oppdrettskommunene, som var synlig i deres høringssvar. Derfor mener jeg også at det var lite taktisk fra utvalgets side å ikke tilby kommunene en større andel av «grunnrente-kaka». Dersom de hadde fått et tilbud som var bedre enn den oppdrettsnæringen selv stiller med, ville kommunene trolig støttet utvalgets forslag. Eksempelvis ble Kraftskatteutvalget avvist på grunn av stor motstand fra kraftkommunene, se kapittel 5.5, fordi det betydde betraktelig reduserte

⁴³⁹ Marcussen (2021) s. 22.

⁴⁴⁰ Greaker og Lindholt (2021) s. 15.

⁴⁴¹ Johnsen (2021).

kommunale inntekter. Et forslag om grunnrenteskatt med 40 prosent var kanskje også en for «brå» start, og det er mulig at en lavere sats kunne passert. Jeg tror imidlertid argumentet om kommunal deltakelse har størst hold i realiteten, ettersom det nettopp var slik utvalgets reise endte – med gjennomslag for en produksjonsavgift til oppdrettskommunene. Dessuten er det kommunene som opplever den store belastningen som næringen utgjør, både i form av arealbeslag og på miljøet. Det framstår derfor rimelig om disse kompenseres for denne belastningen, selv om deler av grunnrenten bør komme hele fellesskapet til gode. Som jeg påpekte innledningsvis i kapittel 1.1, kan fordelinger av skatteproveny mellom offentlige organer løses etter at skatteytelsen er trukket inn.

En ting som er sikkert, er at andelen av grunnrente som tilfaller fellesskapet fra næringen bør økes – om det er kommunalt eller statlig. Vi så i kapittel 4 at mesteparten av grunnrenten i næringen i dag unngår beskatning, slik at det er rom for betydelig beskatning av denne. Grunnrenten tilhører fellesskapet fordi den kommer fra verdier som utgjør fellesskapets interesser. Skattlegging av denne er dermed ikke bare rettferdig ut ifra tanker om fordeling av verdier og velferdsmessige hensyn. Det blir nødvendig for å hevde fellesskapets rett i sine interesser. Det er en ekstra prekær problemstilling når det kommer til oppdrettsnæringen, ettersom rettighetene til å bruke arealene langs kysten ligger på private hender til evig tid. Med en økende utenlandsk eierandel i selskapene betyr det at verdiene fra kysten dras lenger og lenger vekk fra lokalområdene, og fra fellesskapet i staten Norge.

Det store spørsmålet er hva staten vil gjøre med grunnrenten i oppdrettsnæringen framover. Regjeringen har varslet to endringer som berører denne tematikken. Det første er, som vi alt har sett, endringen av praksisen for beregning av formuesverdien til ikke-børsnoterte oppdrettsselskap ved formuesskattelegging, se kapittel 3.4. Endringen av formuesskattens praksis vil føre til en likere og dermed mer nøytral skattepraksis. Det vil også bidra til at en økt andel av grunnrenten i næringen tilfaller det offentlige. På den annen side kan den medføre vridninger, i form av at formuende personer vil flytte til kommuner med lav formuesskatt. Mange oppdrettskommuner har dessuten vist motstand mot denne endringen.⁴⁴²

⁴⁴² Skårdalsmo (2021).

Den andre endringen er at regjeringen skal se på mulighetene for å tidsbegrense oppdrettstillatelsene. Dette gjelder imidlertid bare for framtidige oppdrettstillatelser, og vil derfor ikke kunne gjøre noe med den grunnrenten som allerede ligger på private hender.⁴⁴³ Regjeringen skal også «Gjennomgå ordningene med tillatelser i havbruksnæringen for å sikre fortsatt mangfold og lokalt eierskap».⁴⁴⁴ Det er vanskelig å tolke nøyaktig hva dette innebærer, og kan forstås som et forsøk på å tilfredsstille flere parter samtidig: de lokale, herunder lokale selskaper, befolkningen og kommunene, og utenlandske investorer.

Utover dette er det vanskelig å si hvordan temaet beskatning av grunnrenten i oppdrettsnæringen kommer til å bli behandlet framover. Regjeringen nevner verken Havbruksskatteutvalgets arbeid eller noe om grunnrenteskatt i sin strategi, og Fiskeri- og havministeren avviste nylig en slik skatt i et radioprogram på NRK.⁴⁴⁵ Det virker derfor ikke som staten kommer til å gjøre noen andre endringer fra dagens situasjon. Det kan likevel hende at de endringene vi har sett er starten på et økt statlig grep om næringen og en bedre forvaltning av ressursene.⁴⁴⁶ Regjeringen har dessuten muligheten til å øke satsen til produksjonsavgiften, nå som den er innført. Om staten ønsker at grunnrenten blir trukket inn gjennom eiendomsskatten er imidlertid vanskelig å si, ettersom det hovedsakelig er lovgivers uttalelser i forarbeidene som taler mot en slik tolkning av eiendomsskattereglene og fordi den delen av grunnrenten da tilfaller oppdrettskommunene.

Selv om den nære framtiden for en beskatning av grunnrenten i oppdrettsnæringen ser mørk ut, så har ikke arbeidet til Havbruksskatteutvalget – eller andre som jobber for en grunnrenteskatt i næringen – vært for gjeves. Tematikken har blitt løftet fram og befolkningen har blitt gjort oppmerksom på verdien som ligger i våre naturressurser. Prinsippet om fellesskapets interesser i grunnrenten, og beskatningen av denne, er deler av forklaringen på vår velstand. Derfor er det viktig å verne om disse verdiene, slik at de kommer flest mulig til gode. Det er særlig aktuelt

⁴⁴³ Regjeringen (2021c) s. 24.

⁴⁴⁴ Regjeringen (2021c) s. 25.

⁴⁴⁵ Bjør og Leine (2021).

⁴⁴⁶ På starten av 1900-tallet gjorde staten det samme overfor kraftnæringen, da man så at privatpersoner kjøpte opp fosserettighetene. Dette førte til «panikklovene», som reverserte dette, se Ryggvik (2010) s. 32.

med den utviklingen man i bruken av naturressurser, for eksempel havvind, mineralutvinning i sjøen og ved vekst i akvakulturnæringen. Utviklingen med utnyttelsen av havet vil aktualisere behovet for revurdering av skatteregimet på flere områder, herunder oppdrettsnæringen. Skatt er et dynamisk fenomen, som endrer seg med tiden og samfunnet, og det styres av behovet for offentlige inntekter, fordeling av rikdom og korrigerende avferd. Det er noe alle må forvente, også oppdrettsnæringen.⁴⁴⁷

⁴⁴⁷ Benjamin Franklin ga uttrykk for dette på en treffende måte: «[...] but in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes», Sparks (1840) s. 410.

Referanseliste

Norske lover, forskrifter, rundskriv og internasjonale rettsakter

Lover

- 1814 Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven eller Grl.).
- 1911 Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt [opphevet].
- 1911 Lov 18. august 1911 nr. 9 skattelov for byene [opphevet].
- 1917 Lov 14. desember 1917 nr. 16 om konsesjon for rettigheter til vannfall mv. (vannfallrettighetsloven).
- 1917 Lov 14. desember 1917 nr. 17 om regulering og kraftutbygging i vassdrag (vassdragsreguleringsloven).
- 1933 Lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven).
- 1975 Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane (eideomsskattelova eller esktl.).
- 1975 Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven eller petrsktl).
- 1990 Lov 27. april 1990 nr. 9 om regulering av eksporten av fisk og fiskevarer (fiskeeksportloven).

- 1992 Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven).
- 1997 Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven).
- 1999 Lov 26. mars nr. 14 1999 om skatt av formue og inntekt (skatteloven eller sktl.).
- 1999 Lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven eller mrl.).
- 2000 Lov 7. juli 2000 nr. 68 om avgift til forskning og utvikling i fiskeri- og havbruksnæringen (lov om eksportavgift på fiskevarer – fiskekspal).
- 2005 Lov 17. juni 2005 nr. 79 om akvakultur (akvakulturloven eller akvl.).
- 2006 Lov 27. juni 2006 nr. 57 om Norges territorialfarvann og tilstøtende sone (territorialfarvannsloven).
- 2008 Lov 12. desember 2008 nr. 90 om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane.
- 2009 Lov 19. juni 2009 nr. 101 om erverv og utvinning av mineralressurser (mineralloven).
- 2016 Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven eller sktfvl.).

- 2017 Lov 19. desember 2017 nr. 118 om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane.
- 2021 Lov 22. desember 2021 nr. 152 om endringer i skatteloven.

Forskrifter

- 1976 Forskrift 25. juni 1976 nr. 5 om fastsetting av normpriser (normprisforskriften)
- 1991 Forskrift 22. mars 1991 nr. 157 om regulering av eksporten av fisk og fiskevarer (fiskeeksportforskriften).
- 1999 Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN).
- 2000 Forskrift 1. desember 2000 nr. 1195 Vedtak om endring i delvis ikrafttredelse av lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane.
- 2000 Forskrift 13. desember 2000 nr. 1253 om samordnet innkreving av avgift på fiskeeksport (forskrift om innkreving av fiskeeksportavgift).
- 2001 Forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter.
- 2004 Forskrift 22. desember 2004 nr. 1798 om tillatelse til akvakultur for laks, ørret og regnbueørret (laksetildelingsforskriften).
- 2005 Forskrift 28. desember 2005 nr. 1706 om Akvakulturregisteret (A-registerforskriften).

- 2008 Forskrift 17. juni 2008 nr. 822 om drift av akvakulturanlegg (akvakulturdriftsforskriften).
- 2017 Forskrift 16. januar 2017 nr. 61 om produksjonsområder for akvakultur av matfisk i sjø av laks, ørret og regnbueørret (produksjonsområdeforskriften).
- 2018 Forskrift 15. mai 2018 nr. 731 om tildeling av nye tillatelser til akvakultur med matfisk i sjø av laks, ørret og regnbueørret i 2018 (auksjonsforskriften 2018).
- 2018 Forskrift 5. september 2018 nr. 1320 om avgift til forskning og utvikling i fiskeri- og havbruksnæringen (forskningsavgiftforskriften).
- 2020 Forskrift 15. mai 2020 nr. 1012 om tildeling av produksjonskapasitet til akvakultur med matfisk i sjø av laks, ørret og regnbueørret i 2020 gjennom auksjon (auksjonsforskriften 2020).
- 2020 Forskrift 15. desember 2020 nr. 2878 Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2021 (Stortingets skattevedtak 2021).
- 2020 Forskrift 21. desember 2020 nr. 3101 om endring i forskrift om særavgifter.
- 2021 Forskrift 14. desember 2021 nr. 3571 Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2022 (Stortingets skattevedtak 2022).

Rundskriv

2021 Rundskriv R-109/21 av Finansdepartementet, av 25. juni 2021.

Internasjonale rettsakter

Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK)	Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms
Havrettskonvensjonen	De forente nasjoners havrettskonvensjon, Montego Bay, 10. desember 1982 (trådte i kraft 16. november 1994).
HS-konvensjonen	Convention on the Harmonized Commodity Description and Coding System, Brussel 14. juni 1983 (trådte i kraft 1. januar 1988).
EØS-avtalen	Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde, Oporto, 2. mai 1992 (trådte i kraft 1. januar 1994).
ODA	Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkingsorgan og en Domstol (ODA)

Forarbeider, stortingsdokumenter m.m.

Forarbeider

Offentlige utredninger

NOU 1992: 34	Skatt på kraftselskap.
NOU 1996: 20	Ny lov om eiendomsskatt.

NOU 1999: 7	Flatere skatt.
NOU 2012: 2	Utenfor og innenfor : Norges avtaler med EU (Europautredningen).
NOU 2014: 13	Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.
NOU 2019: 16	Skattlegging av vannkraftverk.
NOU 2019: 18	Skattlegging av havbruksvirksomhet.

Proposisjoner

Ot.prp. nr. 26 (1974–1975)	Om lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.
Ot.prp. nr. 44 (1974–1975)	Om lov om eigedomsskatt til kommunane.
Ot.prp. nr. 23 (1995–1996)	Skattlegging av kraftforetak.
Ot.prp. nr. 86 (1997–1998)	Ny skattelov.
Ot.prp. nr. 47 (1999–2000)	Eiendomsskatt m.m. på kraftanlegg.
Ot.prp. nr. 45 (2002–2003)	Om lov om endring i menneskerettsloven mv. (innarbeiding av barnekonvensjonen i norsk lov).
Ot.prp. nr. 1 (2003–2004)	Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer.
Ot.prp. nr. 61 (2004–2005)	Om lov om akvakultur (akvakulturloven).
Ot.prp. nr. 1 (2008–2009)	Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer.
Prop. 1 LS (2010–2011)	Skatter og avgifter 2011.

Prop. 1 S (2013–2014)	Nærings- og handelsdepartementets proposisjon til Stortinget (forslag til stortingsvedtak).
Prop. 1 LS (2017–2018)	Skatter, avgifter og toll 2018.
Prop. 1 LS (2020–2021)	Skatter, avgifter og toll 2021.
Prop. 192 S (2020–2021)	Kommuneproposisjonen 2022.
Prop. 1 LS (2021–2022)	Skatter, avgifter og toll 2022.
Prop. 1 LS Tillegg 1 (2021–2022)	Endring av Prop. 1 LS (2021–2022) Skatter, avgifter og toll 2022.

Innstillinger

Innst. O. nr. 53 (1999–1999)	Innstilling fra finanskomiteen om oppfølging av nye regler om kraftverksbeskatning.
Innst. O. nr. 85 (1999–2000)	Innstilling fra finanskomiteen om eiendomsskatt m.m. på kraftanlegg.
Innst. O. nr. 1 (2007–2008)	Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer.
Innst. O nr. 1 (2008–2009)	Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer.
Innst. 8 S (2013–2014)	Innstilling fra næringskomiteen om bevilgninger på statsbudsjettet for 2014, kapitler under Nærings- og fiskeridepartementet og Landbruks- og matdepartementet (rammeområdene 9, 10 og 11).

Innst. 361 S (2014–2015)	Innstilling fra næringskomiteen om forutsigbar og miljømessig bærekraftig vekst i norsk lakse- og ørretoppdrett.
Innst. 360 S (2019–2020)	Revidert nasjonalbudsjett 2020.
Innst. 4 L (2021–2022)	Innstilling fra finanskomiteen om skatter, avgifter og toll mv. 2022 – lovsaker.

Stortingsdokumenter

St.meld. nr. 25 (1973–74)	Petroleumsvirksomhetens plass i det norske samfunn.
Dokument nr. 8:55 (2000–2001)	Forslag fra stortingsrepresentantene Torbjørn Andersen, Lodve Solholm og Ulf Erik Knudsen om lov om opphevelse av lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane.
St.prp. nr. 1 (2008–2009)	Skatte-, avgifts- og tollvedtak.
Meld. St. 2 (2014–2015)	Revidert nasjonalbudsjett 2015.
Meld. St. 16 (2014–2015)	Forutsigbar og miljømessig bærekraftig vekst i norsk lakse- og ørretoppdrett.
Meld. St. 2 (2019–2020)	Revidert nasjonalbudsjett 2020.
Meld. St. 28 (2019–2020)	Vindkraft på land: Endringer i konsesjonsbehandlingen.

Høringsnotat

Høringsnotat av Finansdepartementet 3. september 2021	Høringsnotat - omlegging av særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt
---	--

Norske og internasjonale rettsavgjørelser

Høyesterettspraksis

Rt. 1912 s. 501	<i>LKAB I</i>
Rt. 1960 s. 711 A	
Rt. 1973 s. 87 A	
Rt. 1974 s. 332 A	<i>Hydro</i>
Rt. 1987 s. 129 A	<i>A/S Tyssefaldene</i>
Rt. 1991 s. 98 A	<i>Elkem A/S</i>
Rt. 1994 s. 333 A	<i>Tydal</i>
Rt. 1995 s. 980 A	<i>Kvitsøy</i>
Rt. 1996 s. 1415 P	<i>Borthen</i>
Rt. 1998 s. 1756 A	<i>Sandtak</i>
Rt. 1999 s. 192 A	<i>Statnett</i>
Rt. 2002 s. 1411 A	<i>Firda Sjøfarmer</i>
Rt. 2003 s. 60 A	
Rt. 2006 s. 813 A	
Rt. 2007 s. 149 A	<i>LKAB II</i>
Rt. 2010 s. 143 S	<i>Rederiskatt</i>
Rt. 2011 s. 51 A	<i>Sydvaranger</i>

Rt. 2012 s. 1359 A *Flytebrygger*

Rt. 2014 s. 257 A

Rt. 2014 s. 1057 A

Rt. 2014 s. 1281 A

Rt. 2015 s. 203 A *Scancem*

Rt. 2015 s. 982 A

Rt. 2015 s. 1054 A

HR-2016-2554-P *Holship*

HR-2017-344-A

HR-2017-1258-A

Underrettspraksis

TNETE-2009-98754

TSARP-2010-38236

LH-2015-32248

TSOFT-2020-109859

EMD

James and others v. The United Kingdom [P] ECHR:1986:0221JUD000879379

Darby v. Sweden [J] ECHR:1990:1023JUD001158185

Spacek, s.r.o v. The Czech Republic [J]

ECHR:1999:1109JUD002644995

ICJ

United Kingdom v. Norway

Fisheries (United Kingdom v. Norway), ICJ report 1951, p. 116.

EFTA-domstolen

Marine Harvest ASA v. ESA

Sak E-12/16.

Offentlige uttalelser, brev, nettsider og liknende

Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2021)

Bernstrøm, Thor og Tormod Reiersen. «Bø kommune og formuesskatt 2021 og 2022», Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 12. november 2021.
https://www.regjeringen.no/no/dokument/dep/kdd/andre-dokumenter/brev/utvalgte_brev/2021/bo-kommune-og-formuesskatt-2021-og-2022/id2886739/ hentet 3. januar 2022.

Finansdepartementet (1999)

Finansdepartementet. Brev til kommune om takstgrunnlaget for eiendomsskatt på verk og bruk, 11. mars 1999, UFIN-1999-10019. Lest 9. desember 2021.

Finansdepartementet (2007)

Finansdepartementet. Brev til et foretak om saksbehandlingsregler for kommunal eiendomsskatt, 5. januar 2007, UFIN-2007-3A. Lest 15. desember 2021.

Finansdepartementet (2008)

Finansdepartementet. «§ 4-1 første ledd: Festetomter», brev til Skattedirektoratet, 15. august 2008.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/skatterettslige->

[sporsmal-vedr-festetomte/id524514/](#) hentet 3. november 2021.

- Finansdepartementet (2009) Finansdepartementet. Brev til KS Advokatene om metode for taksering av oppdrettsanlegg for eiendomsskatteformål, 15. mai 2009, UFIN-2009-1166. Lest 15. desember 2021.
- Finansdepartementet (2011) Finansdepartementet. Brev til Sivilombudsmannen om kommunenes sjablongberegninger ved fastsetting av eiendomsskattetakster, 29. april 2011, UFIN-2011-1400. Lest 16. desember 2021.
- Fiskeridirektoratet (2017) Fiskeridirektoratet. «Retningslinjer for søknad om stamfiskoppdrett», oppdatert 30. mars 2017. [Retningslinjer for søknad om stamfiskoppdrett \(fiskeridir.no\)](#) hentet 13. oktober 2021.
- Fiskeridirektoratet (2018) Fiskeridirektoratet. «Auksjon juni 2018», oppdatert 21. juni 2018. [Auksjon juni 2018 \(fiskeridir.no\)](#) hentet 13. oktober 2021.
- Fiskeridirektoratet (2019) Fiskeridirektoratet. «Lønnsomhetsundersøkelse for laks og regnbueørret: matfiskproduksjon», u.å. [Lønnsomhetsundersøkelse for laks og regnbueørret: matfiskproduksjon \(fiskeridir.no\)](#) hentet 13. oktober 2021.
- Fiskeridirektoratet (2020a) Fiskeridirektoratet. «Havbruksfondet», oppdatert 29. september 2020. [Havbruksfondet \(fiskeridir.no\)](#) hentet 13. oktober 2021.
- Fiskeridirektoratet (2020b) Fiskeridirektoratet. «Auksjon august 2020», oppdatert 3. september 2020. [Auksjon august 2020 \(fiskeridir.no\)](#) hentet 13. oktober 2021.

- Fiskeridirektoratet (2021a) Fiskeridirektoratet. «Akvakulturstatistikk: matfiskproduksjon av laks, regnbueørret og ørret», oppdatert 27. mai 2021. [Akvakulturstatistikk: matfiskproduksjon av laks, regnbueørret og ørret \(fiskeridir.no\)](https://www.fiskeridir.no/Akvakulturstatistikk/matfiskproduksjon-av-laks-regnbueorret-og-orret) hentet 13. oktober 2021.
- Fiskeridirektoratet (2021b) Fiskeridirektoratet. «Utviklingstillatelser», oppdatert 16. februar 2021. [Utviklingstillatelser \(fiskeridir.no\)](https://www.fiskeridir.no/Utviklingstillatelser) hentet 13. oktober 2021.
- Fiskeridirektoratet (2021c) Fiskeridirektoratet. «Visningstillatelser», oppdatert 15. januar 2021. <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Tildeling-og-tillatelser/Saertillatelser/Visningstillatelser-og-anlegg> hentet 13. oktober 2021.
- Fiskeridirektoratet (2021d) Fiskeridirektoratet. «Fiskeridirektoratets kart for akvakultur», 2021. <https://portal.fiskeridir.no/portal/apps/webappviewer/index.html?id=87d862c458774397a8466b148e3dd147> hentet 21. november 2021.
- Fiskeridirektoratet (u.å.) Fiskeridirektoratet. «Veileder for utfylling av søknadsskjema for tillatelse til akvakultur i flytende eller landbasert anlegg.» U.å. Link under overskriften «Veiledere for søknadsskjema» <https://www.fiskeridir.no/Akvakultur/Registre-og-skjema/Skjema/Akvakultursoeknad> hentet 15. november 2021.
- Frøya kommune (2021) Frøya kommune. *Liste over eiendomsskatt i Frøya kommune i 2021*, 2021. <https://www.froya.kommune.no/f/p1/i78a379e3-eb7c->

	490c-9198-252fa807b3cd/skatteliste-2021-publisert.pdf hentet 13. oktober 2021.
Mattilsynet (2019)	Mattilsynet. «Veiledning: Flytting av laksefisk mellom oppdrettsanlegg», publisert 17. mars 2019, oppdatert 3. april 2019. Veiledning: Flytting av laksefisk mellom oppdrettsanlegg Mattilsynet hentet 13. oktober 2021.
Miljødirektoratet (2020)	Miljødirektoratet. «Overgjødsling», sist oppdatert 13. august 2020. Overgjødsling (miljodirektoratet.no) hentet 13. oktober 2021.
Miljødirektoratet (2021)	Miljødirektoratet. «Akvakultur», sist oppdatert 21. juli 2021. Akvakultur - Miljødirektoratet (miljodirektoratet.no) hentet 13. oktober 2021.
Nærings- og fiskeridepartementet (2018)	Nærings- og fiskeridepartementet. «Havbruk til havs: Ny teknologi – nye områder», 21. desember 2018. FERDIG RAPPORT Havbruk til havs (regjeringen.no) hentet 13. oktober 2021.
Nærings- og fiskeridepartementet (2020)	Nærings- og fiskeridepartementet. «Endring av instruks for utbetalinger fra Havbruksfondet», 11. september 2020.
Nærings- og fiskeridepartementet (2021a)	Nærings- og fiskeridepartementet. «Presisering av instruks for utbetalinger fra havbruksfondet», 8. oktober 2021.
Nærings- og fiskeridepartementet (2021b)	Nærings- og fiskeridepartementet. «Et hav av muligheter – regjeringens havbruksstrategi», 2021. https://www.regjeringen.no/contentassets/e430ad7a314e4039a90829fcd84c012a/no/pdfs/et-hav-av-muligheter.pdf hentet 4. desember 2021.

- Olje- og energidepartementet (2019a) Olje- og energidepartementet. «Skattlegging av kraftsektoren», *Energifakta Norge*, 2019. [Skattlegging av kraftsektoren - Energifakta Norge](#) hentet 13. oktober 2021.
- Olje- og energidepartementet (2019b) Olje- og energidepartementet. «Eierskap i kraftsektoren», *Energifakta Norge*, 2019. <https://energifaktanorge.no/om-energisektoren/eierskap-i-kraftsektoren/> hentet 7. desember 2021.
- Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet (2021) Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet. «Petroleumsskatt», *Norsk Petroleum*, oppdatert 19. mars 2021. [Petroleumsskatt - Norskpetroleum.no](#) hentet 13. oktober 2021.
- Regjeringen (2018) Regjeringen. «Politisk plattform: for en regjering utgått av Høyre, Fremskrittspartiet og Venstre», 14. januar 2018. [plattform.pdf \(regjeringen.no\)](#) hentet 13. oktober 2021.
- Regjeringen (2020a) Regjeringen. «Havbrukskommunene får langsiktige og stabile inntekter fra havbruksnæringen», 12. mai 2020. [Havbrukskommunene får langsiktige og stabile inntekter fra havbruksnæringen - regjeringen.no](#) hentet 13. oktober 2021.
- Regjeringen (2020b) Regjeringen. «Regjeringen skrur på trafikklyset i havbruksnæringen», 4. februar 2020. [Regjeringen skrur på trafikklyset i havbruksnæringen - regjeringen.no](#) hentet 13. oktober 2021.
- Regjeringen (2020c) Regjeringen. «Regjeringen går ikke videre med Kraftskatteutvalgets forslag for vannkraft», 18. februar 2020. [Regjeringen går ikke videre med](#)

- [Kraftskatteutvalgets forslag for vannkraft - regjeringen.no](#)
hentet 13. oktober 2021.
- Regjeringen (2021a) Regjeringen. «Midlertidig stans for særtillatelser i lakseoppdrett», 8. mars 2021. [Midlertidig stans for særtillatelser i lakseoppdrett - regjeringen.no](#) hentet 13. oktober 2021.
- Regjeringen (2021b) Regjeringen. «Foreslår omlegging av petroleumsskatten», 31. august 2021. [Foreslår omlegging av petroleumsskatten - regjeringen.no](#) hentet 14. oktober 2021.
- Regjeringen (2021c) Arbeiderpartiet og Senterpartiet. *Hurdalsplattformen: For en regjering utgått fra Arbeiderpartiet og Senterpartiet*, 2021. [Hurdalsplattformen \(regjeringen.no\)](#) hentet 10. november 2021.
- Regjeringen (u.å.) Regjeringen. «Om inntektssystemet», u.å. [Om inntektssystemet - regjeringen.no](#) hentet 13. oktober 2021.
- Skatteetaten (2021a) Skatteetaten. «Petroleumsskattesystemet», 2021. [Petroleumsskattesystemet - Skatteetaten](#) hentet 13. oktober 2021.
- Skatteetaten (2021b) Skatteetaten. «Hva er eiendomsskatt?», 2021. <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/bolig-og-eiendeler/bolig-eiendom-tomt/eiendomsskatt/hva-er-eiendomsskatt/> hentet 10. november 2021.
- Skatteetaten (2021c) Skatteetaten. «Avgift på produksjon av fisk», 2021. [Avgift på produksjon av fisk - Skatteetaten](#) hentet 15. november 2021.

Skatteetaten (u.å.) Skatteetaten. «Transfer pricing – internprising», u.å. [Transfer pricing - internprising - Skatteetaten](#) hentet 13. oktober 2021.

Skattedirektoratet (2021) Stoveland, Per Helge (red.) m.fl. *Skatte-ABC*, Skattedirektoratet 2021.

Litteratur, artikler, nettsider og liknende

Aall (2018) Aall, Jørgen. *Rettsstat og menneskerettigheter*, 5. utgave, Fagbokforlaget 2018.

Aarbakke (2017) Aarbakke, Magnus. «skatteplanlegging», *Store norske leksikon*, 10. mai 2017. <https://snl.no/skatteplanlegging> hentet 30. november 2017.

Aarhus (2011) Aarhus, Ingvild Johanne m.fl. «Kartlegging av ulike teknologiske løsninger for å møte de miljømessige utfordringene i havbruksnæringen», rapport F18718, Sintef 2011. https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fkd/vedlegg/rapporter/2011/sintef_kartlegging_ulike_teknologiske_loesninger2011.pdf?id=2267401 hentet 7. desember 2021.

Agenda (u.å.) Agenda. «Prinsipper for et godt skattesystem», *Policynotat*, u.å. <https://tankesmienagenda.no/uploads/documents/post/Web-versjon-Policynotat-Prinsipper-for-et-godt-skattesystem-Siste-versjon.pdf> hentet 13. oktober 2021.

- Arnesen og Stenvik (2015) Arnesen, Finn og Are Stenvik. *Internasjonalisering og juridisk metode: Særlig om EØS-rettens betydning i norsk rett*, 2. utgave, Universitetsforlaget 2015.
- Baklien (2020) Baklien, Anne Turi. «Nok et rekordår i oppdrettsnæringen», *Statistisk sentralbyrå*, 29. oktober 2020. <https://www.ssb.no/jord-skog-jakt-og-fiskeri/artikler-og-publikasjoner/nok-et-rekordar-i-oppdrettsnaeringen> hentet 13. oktober 2021.
- Berge (2019) Berge, Aslak. «Oppdrettertrio kjøper NRS Region Sør for over 1,2 milliarder kroner», *iLaks*, 26. september 2019. <https://ilaks.no/oppdrettertrio-kjoper-nrs-region-sor-for-over-12-milliarder-kroner/> hentet 3. januar 2022.
- Bjor og Leine (2021) Bjor, Thor Henry og Jan Erlend Leine. «Ekko : Havet – hva nå?», *NRK P2*, 6. desember 2021.
- Bondi (2018) Bondi, Nicolay Arntzen. *Legalitetsprinsippet som tolkningsregel i skatteretten*, Universitetet i Oslo 2018.
- Brækhus (1998) Brækhus, Sjur. *Sjørett, voldgift og lovvalg: Artikler 1979–1998*, Universitetsforlaget 1998.
- Budalen (2019) Budalen, Andreas m.fl. «Ordfører vil gjøre hjemkommunen til Norges svar på Monaco», *NRK*, 13. desember 2019. <https://www.nrk.no/nordland/ordforer-vil-gjore-bo-i-vesteralen-i-nordland-om-til-norges-svar-pa-monaco-1.14821758> hentet 3. januar 2022.
- Bøhren og Wold (2020) Bøhren, Lage og Ole Martin Wold. «Lakseskolene som ble pengemaskiner», *E24*, 4. oktober 2020. <https://e24.no/hav->

- [og-sjoemat/i/weE1PL/lakseskolene-som-ble-pengemaskiner](#) hentet 13. oktober 2021.
- Danielsen (2021) Danielsen, Dina Jeanette. «MDG vil tette økonomisk smutthull i oppdrettsnæringa», *NRK*, 20. desember 2021. https://www.nrk.no/nordland/landbasert-oppdrett_-mdg-krever-en-gjennomgang-av-regelverket-1.15772083 hentet 30. desember 2021.
- Deloitte (2019) Deloitte. «Evaluering av ordningen med akvakulturtillatelse av laks og regnbueørret til forskningsformål», rapport bestilt av Nærings- og fiskeridepartementet, 2019. <https://www.regjeringen.no/globalassets/departementene/nfd/dokumenter/rapporter/rapport-20-mai-2019.pdf> hentet 9. desember 2021.
- Direktoratet for økonomistyring (2018) Direktoratet for økonomistyring. *Veileder i samfunnsøkonomiske analyser*, 2018. <https://dfo.no/filer/Fagomr%C3%A5der/Utreddinger/Veileder-i-samfunnsokonomiske-analyser.pdf> hentet 13. september 2021.
- Drønen (2019) Drønen, Ole Andreas. «En klassifisering til besvær: - Hva mener du?», *Kyst*, publisert 28. mars 2019. <https://www.kyst.no/article/en-klasseifisering-til-besvaer-hva-mener-du/> hentet 19. oktober 2021.
- Eckhoff (1989) Eckhoff, Torstein. «Rett og rettferdighet», *Tidsskrift for rettsvitenskap*, 1989 nr. 1, s. 1–12.

- Eide, Parchomovsky og Stavang (2021) Eide, Erling, Gideon Parchomovsky og Endre Stavang. «Auksjoner i teori og praksis – frekvenser og havbruk», *Integrert kystsoneforvaltning: Planfaglege, samfunnsvitskapelege og juridiske perspektiv*, Katrine Broch Hauge & Knut Bjørn Stokke (red.), Universitetsforlaget 2021, s. 504–518.
- Eide og Stavang (2018) Eide, Erling og Endre Stavang. *Rettsøkonomi*, 2. utgave, Cappelen Damm Akademisk 2018.
- Engen og Hanisch (1991) Engen, Ole Andreas og Tore Jørgen Hanisch. «Oljen: Et skattkammer for skattemyndighetene : norsk petroleumsbeskatning 1965–1975», *Årbok 1991 med årsmelding for 1990*, Norsk Oljemuseum 1991.
https://www.norskolje.museum.no/wp-content/uploads/2016/02/395_b9682b8159ab4945a02ffbaa001902.pdf hentet 29. november 2021.
- Eriksen (2012) Eriksen, Christoffer C. «Om rettspolitikk», *Kritisk Juss* 2012, nr. 38, s. 139–157.
- Equinor (2021) Equinor. «The Norwegian state as shareholder», Equinor 2021. <https://www.equinor.com/en/about-us/corporate-governance/the-norwegian-state-as-shareholder.html> hentet 29. november 2021.
- Falch (2019) Falch, Mathias Røer. «Styring av fiskeoppdrett gjennom forskrifter om tildeling og utvidelse av akvakulturtillatelser», *MarIus* nr. 526, 2019.
- Falkanger (2019) Falkanger, Thor. «Eierløs fast eiendom i våre dagers Norge?» *Lov og Rett*, nr. 1, 2019, s. 3–16.

- Falkanger og Falkanger (2016) Falkanger, Thor og Aage Thor Falkanger. *Tingsrett*, 8. utgave, Universitetsforlaget 2016.
- Fenstad (2020) Fenstad, Arne. «Planlegger to landbaserte oppdrettsanlegg i USA: – Naturlig å produsere maten der folk bor», *Teknisk Ukeblad*, 28. juli 2020.
- Feratovic (2021) Feratovic, Leila. «Oppdrettsmilliardær flytter til Bø i Vesterålen på grunn av regjeringens skatteøkning», *Dagens Næringsliv*, 1. desember 2021.
[https://www.dn.no/fiske/ola-braanaas/bo-i-vesteralen/skatt/oppdrettsmilliardar-flytter-til-bo-i-vesteralen-pa-grunn-av-regjeringens-skatteokning/2-1-1110051#:~:text=Lakseoppdretter%20Ola%20Braanaas%20er%20eneier,Helge%20Skodvin\)%20Mer...&text=Onsdag%20kunne%20Firda%20Seafood%20Dgr%C3%BCnder,larmende%20med%20landets%20laveste%20formuesskatt](https://www.dn.no/fiske/ola-braanaas/bo-i-vesteralen/skatt/oppdrettsmilliardar-flytter-til-bo-i-vesteralen-pa-grunn-av-regjeringens-skatteokning/2-1-1110051#:~:text=Lakseoppdretter%20Ola%20Braanaas%20er%20eneier,Helge%20Skodvin)%20Mer...&text=Onsdag%20kunne%20Firda%20Seafood%20Dgr%C3%BCnder,larmende%20med%20landets%20laveste%20formuesskatt)
hentet 9. desember 2021.
- Framstad (2021) Framstad, Anders Park. «Klondike-stemming i landbasert lakseoppdrett», *Kapital*, 18. april 2021.
<https://kapital.no/reportasjer/naeringsliv/2021/04/18/7650334/klondike-stemming-i-landbasert-lakseoppdrett> hentet 4. desember 2021.
- Gaasemyr (2021a) Gaasemyr, Ingvild Brandal. Norsk Lovkommentar: Eigedomsskattelova, note 22, revidert 28. september 2021, Rettsdata.no. Lest 10. november 2021.
- Giæver og Christensen (2020) Giæver, Henrik og Jonas Christensen. «Regjeringen dropper omstridt skatt – foreslår avgift på 500 millioner i stedet», *Dagens Næringsliv*, 12. mai 2020.
<https://www.dn.no/politikk/oppdrett/skatt/grunnrenteskatt/r>

- [egjeringen-dropper-omstridt-skatt-foreslar-avgift-pa-500-millioner-i-stedet/2-1-806910](https://www.e24.no/boers-og-finans/i/G17LnJ/staten-takker-ja-naa-er-cermaq-salget-i-boks) hentet 13. oktober 2021.
- Gjendem og Lorentzen (2014) Gjendem, Cecilie Storbråten og Marius Lorentzen. «Staten takker ja: Nå er Cermaq-salget i boks», *E24*, 20. oktober 2014. <https://e24.no/boers-og-finans/i/G17LnJ/staten-takker-ja-naa-er-cermaq-salget-i-boks> hentet 1. desember 2021.
- Gramstad (2015) Gramstad, Anne Rogde. *Nåverdi og pengenes tidsverdi*, versjon 2.0, Universitetet i Oslo, 18. oktober 2015. <https://www.uio.no/studier/emner/sv/oekonomi/ECON1210/h17/pensumliste/gramstad-naverdi-og-pengenes-tidsverdi.pdf> hentet 13. oktober 2021.
- Greaker og Lindholt (2019) Greaker, Mads og Lars Lindholt. *Grunnrenten i norsk akvakultur og kraftproduksjon fra 1984 til 2018*, rapport 34, Statistisk sentralbyrå 2019.
- Greaker og Lindholt (2021) Greaker, Mads og Lars Lindholt. *The resource rent in Norwegian aquaculture 1984-2020: Calculations applying the National Accounts*, discussion paper no. 962, Statistisk sentralbyrå 2021.
- Grefsrud (2021) Grefsrud, Ellen Sofie (red.) m.fl. *Risikorapport norsk fiskeoppdrett 2021 – risikovurdering: Risikovurdering - effekter av norsk fiskeoppdrett*, rapport fra havforskningen 8, 2021. <https://www.hi.no/templates/reporteditor/report-pdf?id=40200&80469390> hentet 13. oktober 2021.
- Grünfeld (2021) Grünfeld, Leo A. m.fl. «Evaluering av utviklingstillatelser for havbruksnæringen og vurdering av alternative ordninger for fremtiden», *Menon Economics*, 2021.

https://www.menon.no/wp-content/uploads/2021-150-Teknologiutvikling_havbruk_.pdf hentet 9. desember 2021.

Gullestad (2011)

Gullestad, Peter m.fl. *Effektiv og bærekraftig arealbruk i havbruksnæringen – areal til begjær*, ekspertutvalg oppnevnt av Fiskeri- og kystdepartementet, 4. februar 2011.

https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fkd/vedlegg/rapporter/2011/effektiv_og_baerekraftig_arealbruk_i_havbruksnaeringen.pdf hentet 13. oktober 2021.

Hage (2020)

Hage, Øystein. «Oppdrett på land – det umulige er mulig», *InfraFish*, 7. juni 2020. [Oppdrett på land – det umulige er mulig | Intrafish.no](https://www.intrafish.no) hentet 16. september 2021.

Hagen (2021)

Hagen, Jørn Mikael. «Her svømmer 2,3 millioner fisk i Nordlaks havfarm», *E24*, 24. februar 2021.

<https://www.intrafish.no/kommentarer/oppdrett-pa-land-det-umulige-er-mulig/2-1-809037> hentet 13. september 2021.

Harboe (2004)

Harboe, Einar. *Eiendomsskatteloven : lov om eieendomsskatt til kommunane : lov av 6. juni 1975 nr 29 : kommentarutgave*, 2. utgave, Universitetsforlaget 2004.

Havforskningsinstituttet
(2021)

Havforskningsinstituttet. «Tema: Laks i oppdrett», publisert 28. mars 2019, oppdatert 7. april 2021. <https://www.hi.no/hi/temasider/arter/laks/laks-i-oppdrett> hentet 13. oktober 2021.

Hersoug (2012)

Hersoug, Bjørn. «Kampen om plass på kysten – en historisk skisse», *Kampen om plass på kysten: Interesser og utviklingstrekk i kystzoneplanleggingen*, Bjørn Hersoug

- og Jahn Petter Johnsen (red.), Universitetsforlaget 2012, s. 18–39.
- Høines og Murady (2016) Høines, Susanne og Hamed Murady. *Kalkulasjonsrente på offentlige investeringer /Social Discount Rate for Public Investment*, Høgskolen i Molde 2016.
https://himolde.brage.unit.no/himolde-xmlui/bitstream/handle/11250/2414955/master_hoines.pdf?sequence=1&isAllowed=y hentet 3. januar 2022.
- Hårstad (2021) Hårstad, Bård. «Kappløpet mot bunnen», Universitetet i Oslo, 12. april 2021.
<https://www.sv.uio.no/econ/om/aktuelt/i-media/2021/2021-04-08-harstad.html> hentet 10. november 2021.
- Idsø (2017) Idsø, Johannes. «nåverdi», *Store norske leksikon*, 30. mai 2017. <https://snl.no/n%C3%A5verdi> hentet 5. januar 2022.
- Isaksen, Andreassen og Robertsen (2012) Isaksen, John R., Otto Andreassen og Roy Robertsen. *Kommunenes holdning til økt oppdrettsvirksomhet*, Nofima rapport 18, Nofima AS 2012.
- Johnsen (2021) Johnsen, Bendik Zinedin Gran m.fl. «Angriper laksenæringen: – Betaler atskillig mindre skatt enn det som hadde vært naturlig», *NRK*, 4. august 2021.
<https://www.nrk.no/norge/ulltveit-moe-angriper-laksenaeringen-1.15598269> hentet 13. oktober 2021.
- Karlsen (2020) Karlsen, Elin Moen. «Strand blir som Monaco for rikfolk i 2022: Posisjonen har fleirtal for å kutta i formueskatten», *Strandbuen*, publisert 16. desember 2020, oppdatert 17. desember 2020. <https://www.strandbuen.no/strand-blir-som-monaco-for-rikfolk-i-2022-posisjonen-har-fleirtal-for->

- [a-kutta-i-formueskatten/s/5-107-189661](#) hentet 3. januar 2022.
- KS Eiendomsskatteforum (2020) KS Eiendomsskatteforum. *Taksering av oppdrettsanlegg*, utgitt 2009, revidert 2020.
<https://www.ks.no/globalassets/fagomrader/okonomi/kse/oppdrettsanlegg-veileder.pdf> hentet 14. desember 2021.
- Lang-Ree (2021) Lang-Ree, Anders. «Flere partier åpner for grunnrenteskatt: – Hadde vært innført om det ikke var for lakselobbyen», *E24*, 17. august 2021.
<https://e24.no/naeringsliv/i/nWL0On/flere-partier-aapner-for-grunnrenteskatt-hadde-vaert-innfoert-om-det-ikke-var-for-lakselobbyen> hentet 13. oktober 2021.
- Larsen (2011) Larsen, Frode Heggdal. «Eiendomsskatt – vilkårlig verdsettelse», *Revisjon og regnskap*, nr. 6, Den norske revisorforening 2011, s. 54–59.
- Laurantzon (2020) Laurantzon, Markus Aurelius Beckstrøm. «Fra hav til bord – rettslige konsekvenser for norsk sjømatnæring ved bortfall av EØS-avtalen», *MarIus* nr. 528, 2020.
- Lorentzen (2019) Lorentzen, Marius. «Parti etter parti sier nei til grunnrenteskatt på oppdrett: ‘Lakseskatt’-utvalget fortsetter som før», *E24*, 26. mars 2019.
<https://e24.no/naeringsliv/i/K3MMAy/parti-etter-parti-sier-nei-til-grunnrenteskatt-paa-oppdrett-lakseskatt-utvalget-fortsetter-som-foer> hentet 13. oktober 2021.
- Marcussen (2021) Marcussen, Mira Christine. «Beliggenhet, beliggenhet, beliggenhet», *MarIus* nr. 548, 2021.

- McKechnie (1896) McKechnie, William Sharp. *The State and the Individual: An Introduction to Political Science, with special reference to Socialistic and Individualistic Theories*, James MacLehose and Sons 1896.
- Mellbye (2018) Mellbye, Halfdan. *Rettslig regulering av norsk akvakultur*, Universitetsforlaget 2018.
- Mirrlees (2011) Mirrlees, James m.fl. «Tax by design», *The Mirrlees Review*, Oxford University Press 2011.
- Misund (2021) Misund, Bård. «fiskeoppdrett», *Store norske leksikon*, 18. februar 2021. <https://snl.no/fiskeoppdrett> hentet 13. oktober 2021.
- Moene (2019) Moene, Kalle. «Skatt på arbeidsfrie inntekter», Universitetet i Oslo, 27. desember 2019. <https://www.sv.uio.no/econ/om/aktuelt/i-media/2019/2019-12-27-moene.html> hentet 13. oktober 2021.
- Munthe (2020) Munthe, Preben. «Henry George», *Store norske leksikon*, oppdatert 8. oktober 2020. https://snl.no/Henry_George hentet 3. januar 2022.
- Myklebust (2021) Myklebust, Ingunn Elise. «Yttergrenser og strandrett – tilgang og bruk av det kystnære sjøområdet før og nå», *Integrert kystsoneforvaltning: Planfaglege, samfunnsvitskapelege og juridiske perspektiv*, Katrine Broch Hauge & Knut Bjørn Stokke (red.), Universitetsforlaget 2021, s. 483–503.
- Måsøval (u.å.) Måsøval. «Made by Nature», u.å. <https://www.masoval.no/> hentet 13. oktober 2021.

- Nesmoen (2019) Nesmoen, Ann-Julie Nordgård. «Nordlaks selger ‘problemkonsesjon’», *VOL*, 17. juli 2019.
<https://www.vol.no/pluss/2019/07/17/Nordlaks-selger-%C2%ABproblemkonsesjon%C2%BB-19509028.ece>
hentet 13. oktober 2021.
- Norges Sjømatråd (2022) Norges Sjømatråd. «Sjømateksporten passerte 120 milliarder kroner i fjor», 5. januar 2022.
<https://seafood.no/aktuelt/nyheter/sjomateksporten-passerte-120-milliarder-kroner-i-fjor/> hentet 5. januar 2022.
- Næss (2021) Næss, Camilla. «Norsk oppdrettslaks rømmer til Sverige», Norsk institutt for naturforskning, 17. desember 2021.
<https://www.nina.no/Om-NINA/Aktuelt/Nyheter/article/norsk-oppdrettslaks-rommer-til-sverige> hentet 27. desember 2021.
- Nøstbakken og Selle (2019) Nøstbakken Linda og Simon Flatebø Selle. *Eierskap i norsk oppdrettsnæring*, arbeidsnotat nr. 5, Samfunns- og næringslivsforskning AS 2019.
- Nyhus og Åsnes (2021) Nyhus, Håvard og Aleksander Åsnes. «Her renn deler av fossen forbi – slik at dei slepp å betale skatt», *NRK.no*, 18. mars 2021. <https://www.nrk.no/vestland/her-renn-deler-av-fossen-forbi--slik-at-dei-slepp-a-betale-skatt-1.15419705>
hentet 13. oktober 2021.
- OECD (2010) OECD. «Tax Policy Reform and Economic Growth», *OECD Tax Policy Studies*, rapport 20, 2010.
- Oliveira (2021) Oliveira, Victor H. S., m.fl. «Endringer i smitterisiko», *Fiskehelserapporten 2020*, rapport 41a, Ingunn

- Sommerset, Britt Bang Jensen, Geir Bornø, Asle Haukaas og Edgar Brun (red.), Veterinærinstituttet 2021.
- Olsen, Sjørgård og Lysvold (2014) Olsen, Knut Eirik, Katrine Olsen Sjørgård og Susanne Skjåstad Lysvold. «Oppdrettstopp: – Frykter at utlendinger tar over kysten», *NRK*, 22. september 2014. [Frykter utlendinger tar over kysten – NRK Nordland](#) hentet 13. oktober 2021.
- Piketty (2013) Piketty, Thomas. *Kapitalen i det 21. århundre*, oversatt av Ove Pedersen, Erik Ringen og Bente Rismo fra førstespråket, Cappelen Damm 2016.
- Rogan (2021a) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 10 til § 4, 3. november 2021, Lovdata.no. Lest 10. november 2021.
- Rogan (2021b) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 1 til § 33, 3. november 2021, Lovdata.no. Lest 10. november 2021.
- Rogan (2021c) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 3 til § 4, 15. november 2021, Lovdata.no. Lest 21. november 2021.
- Rogan (2021d) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 4 til § 4, 15. november 2021, Lovdata.no. Lest 1. desember 2021.
- Rogan (2021e) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 8 til § 4, 15. november 2021, Lovdata.no. Lest 8. desember 2021.

- Rogan (2021f) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 5 til § 3, 15. november 2021, Lovdata.no. Lest 8. desember 2021.
- Rogan (2021g) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 5 til § 8 A-2, 15. november 2021, Lovdata.no. Lest 9. desember 2021.
- Rogan (2021h) Rogan, Silje Aga. *Karnov Lovkommentar: Eigedomsskattelova*, note 7 til § 8 A-2, 15. november 2021, Lovdata.no. Lest 9. desember 2021.
- Ryggvik (2010) Ryggvik, Helge. *Til siste dråpe: om oljens politiske økonomi*, Aschehoug 2010.
- Ryggvik, Smith-Solbakken og Tollaksen (2020) Ryggvik, Helge, Marie Smith-Solbakken og Tor Gunnar Tollaksen. «Norsk oljehistorie», *Store norske leksikon*, oppdatert 2. mai 2020. https://snl.no/Norsk_oljehistorie hentet 27. desember 2021.
- Schelander (2021) Schelander, Jarle. *Karnov Lovkommentar: Skatteloven*, note 37 til § 18-3, 11. oktober 2021, Lovdata.no. Lest 1. januar 2022.
- Sejersted (2022) Sejersted, Fredrik m.fl. *EØS-rett*, 4. utgave, Universitetsforlaget 2022 (under publisering).
- Sirnes (2019) Sirnes, Espen. «realrente», *Store norske leksikon*, oppdatert 9. september 2019. <https://snl.no/realrente> hentet 2. desember 2021.
- Skoghøy (2018) Skoghøy, Jens Edvin A. *Rett og rettsanvendelse*, Universitetsforlaget 2018.

- Skonhoft (2021) Skonhoft, Anders. «Hvem skal tjene på naturen vår?», *Klassekampen*, 5. oktober 2021.
- Skårdalsmo (2021) Skårdalsmo, Kristian. «Rødgrønt kystopprør mot regjeringen – 70 ordførere i skatteprotest», *NRK*, 22. desember 2021. <https://www.nrk.no/norge/rodgront-kystoppror-mot-regjeringen-70-ordforere-i-skatteprotest-1.15779743> hentet 27. desember 2021.
- Sparks (1840) Sparks, Jared. *The Works of Benjamin Franklin*, vol. 10, Hilliard, Gray, and Company (Boston) 1840.
- Stamsø (2019) Stamsø, Jonathan. «Georgisme – den tapte ideologien», *Morgenbladet*, 11. desember 2019.
- Statistisk sentralbyrå (2020) Statistisk sentralbyrå. «Akvakultur (avsluttet i Statistisk sentralbyrå)», 29. oktober 2020. <https://www.ssb.no/jord-skog-jakt-og-fiskeri/statistikker/fiskeoppdrett> hentet 13. oktober 2021.
- Statistisk sentralbyrå (2021) Statistisk sentralbyrå. «Eksport av laks», 2021. <https://www.ssb.no/statbank/table/03024/> hentet 3. januar 2022.
- Statistisk sentralbyrå (u.å.) Statistisk sentralbyrå. «Statistisk verdi», u.å. <https://www.ssb.no/a/metadata/conceptvariable/vardok/2986/nb> hentet 13. oktober 2021.
- Stavang (1994) Stavang, Mattis. *Eigedomsskatt*, Kommuneforlaget 1994.
- Steinset (2020) Steinset, Trond A. «Grønt skifte: Oppdrettslaks til heile verda», *Statistisk sentralbyrå*, 18. mai 2020. <https://www.ssb.no/jord-skog-jakt-og-fiskeri/artikler-og->

- [publikasjoner/oppdrettslaks-til-heile-verda](#) hentet 13. oktober 2021.
- Store norske leksikon (2017) Store norske leksikon. «Avgift», *Store norske leksikon*, oppdatert 9. mai 2017. <https://snl.no/avgift> hentet 29. november 2021.
- Stoveland (2021a) Stoveland, Per Helge. *Norsk Lovkommentar: Skatteloven*, note 586, revidert 11. oktober 2021, Rettsdata.no. Lest 10. november 2021.
- Stoveland (2021b) Stoveland, Per Helge. *Norsk Lovkommentar: Skatteloven*, note 193, revidert 11. oktober 2021, Rettsdata.no. Lest 10. november 2021.
- Syversen (1991) Syversen, Jan. *Skatt på petroleumsutvinning: petroleumsskatterettslige emner*, Sjørettsfondet 1991.
- Thomle (1922) Thomle, J. E. *Skattelov for landet: Av 18 august 1911 med tillægslove*, 4. utgave, J. M. Stenersens Forlag 1922.
- Thomsen (2018) Thomsen, Anette Elde. «Fra klekking til 6 kg på 16 måneder», *Kyst*, publisert 23. august 2018, oppdatert 27. august 2018. <https://www.kyst.no/article/fra-klekking-til-6-kg-paa-16-maaneder/> hentet 13. oktober 2020.
- Tobiassen (2019) Tobiassen, Tomas Midttun. *Når myndighetene griper inn: En studie av legalitetsprinsippet i Høyesteretts praksis*, Fagbokforlaget 2019.
- Trønder Energi (2021) Trønder Energi. «Frøya vindpark», 2021. <https://tronderenergi.no/vind/froya> hentet 13. oktober 2020.

- Vitenskapelig råd for lakseforvaltning (2020) Vitenskapelig råd for lakseforvaltning. *Status for norske laksebestander i 2020*, rapport fra Vitenskapelig råd for lakseforvaltning nr. 15, 2020.
- Vøllestad (2021) Vøllestad, Asbjørn m.fl. «ørret», *Store norske leksikon*, 17. juni 2021. <https://snl.no/%C3%B8rret> hentet 13. oktober 2021.
- Woll og Sørbo (2021) Woll, Vegard og Kari Sørbo. «Aker og Salmar går sammen for å drive oppdrett til havs», *NRK*, publisert 26. august 2021, oppdatert 27. august 2021. <https://www.nrk.no/trondelag/satser-stort-pa-havbasert-oppdrett--aker-og-salmar-gar-sammen-1.15624394> hentet 13. oktober 2021.
- Ytreberg (2018) Ytreberg, Rune. «Bygger laksefarm i alligatorland» *Dagens Næringsliv*, 7. oktober 2018. <https://www.dn.no/havbruk/oppdrett/atlantic-sapphire/laks/bygger-laksefarm-i-alligatorland/2-1-420306> hentet 4. desember 2021.
- Zimmer (2018) Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 8. utgave, Universitetsforlaget 2018.
- Zimmer (2019) Zimmer, Frederik m.fl. *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 7. utgave, Frederik Zimmer (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS, Universitetsforlaget 2018.
- Ødegaard og Christophersen (2017) Ødegaard, Morten Skjold og Morten Christophersen. «Eiendomsskatt på ubebygde tomter», *estate*, 20. februar

2017. <https://www.estatenyheter.no/aktuelt/eiendomsskatt-pa-ubebygde-tomter/219663> hentet 8. desember 2021.

Moene (2002)

Moene, Kalle. «Ressursmakt – seminarrapport», *Makt- og demokratiutredningen*, Østerud, Øyvind (red.), nr. 44, 2002 s. 2–19.

Ikke offentlige tilgjengelige kilder

Gaasemyr (2021b)

Gaasemyr, Ingvild Brandal. Foredrag om petroleumsskattesystemet og grunnrente arrangert av YIN (Young IFA Network) Norge, 11. november 2021.

Gipling (2021a)

Gipling, Arthur Ludvik. Henvendelse per e-post om verdsetting av oppdrettsanlegg og fordeling av eiendomsskatt mellom oppdrettere i samdrift/samlokalisering, Frøya kommune, 29. juni 2021.

Gipling (2021b)

Gipling, Arthur Ludvik. Henvendelse per telefon om verdsetting av oppdrettsanlegg og fordeling av eiendomsskatt mellom oppdrettere i samdrift/samlokalisering, Frøya kommune, 20. september 2021.

Helstad (2021)

Helstad, Øyvør. Henvendelse per e-post om anlegg og deres produksjonskapasitet, Frøya kommune, 24. august 2021.

Hovland (2021)

Henvendelse per e-post til Frode Hovland, Vestland fylkeskommune, 23. august 2021.

Jenssen (2021)

Jenssen, Ole Todal. Henvendelse per e-post om Finansdepartementets innvendinger til

eiendomsskattegrunnlag verdsatt etter fiskens verdi,
Finansdepartementet, 2. september 2021.

Lian (2021a) Henvendelse per telefon til May Hårstad Lian, Hitra
kommune, 29. juni 2021.

Lian (2021b) Henvendelse per telefon til May Hårstad Lian, Hitra
kommune, 20. september 2021.

Senja kommune (2021) Henvendelse per telefon til medarbeider i Senja kommune,
13. desember 2021.

